



中华会计网校
www.chinaacc.com

正保远程教育旗下品牌网站

美国纽交所上市公司(代码:DL)

徐永涛注会审计 总复习讲义

信涛哥，不挂科！

学审计，敬请关注：

新浪微博：徐永涛

私人微信：cpaaudit

微信公众：cpapass

抖音：xuyongtao

目 录

第一章 审计概述.....	- 1 -
第二章 审计计划.....	- 4 -
第三章 审计证据.....	- 9 -
第四章 审计抽样方法.....	- 14 -
第五章 信息技术对审计的影响.....	- 22 -
第六章 审计工作底稿.....	- 24 -
第七章 风险评估.....	- 27 -
第八章 风险应对.....	- 35 -
第九章 销售与收款循环的审计.....	- 41 -
第十章 采购与付款循环的审计.....	- 45 -
第十一章 生产与存货循环的审计.....	- 46 -
第十二章 货币资金的审计.....	- 51 -
第十三章 对舞弊和法律法规的考虑.....	- 54 -
第十四章 审计沟通.....	- 60 -
第十五章 注册会计师利用他人的工作.....	- 66 -
第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑.....	- 70 -
第十七章 其他特殊项目的审计.....	- 75 -
第十八章 完成审计工作.....	- 81 -
第十九章 审计报告.....	- 87 -
第二十章 企业内部控制审计.....	- 96 -
第二十一章 会计师事务所业务质量控制.....	- 102 -
第二十二章 职业道德基本原则和概念框架.....	- 104 -
第二十三章 审计业务对独立性的要求.....	- 107 -
简答题与综合题提示	

第一章 审计概述

考题预测：本章客观题考核为主，分值约为3分左右。

【知识点】审计的定义【理解】

审计是指注册会计师对财务报表是否不存在重大错报提供合理保证，以积极方式提出意见，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表信赖的程度。

审计定义的理解：

1. 审计用户——财务报表的预期使用者（审计可以用来有效满足财务报表预期使用者的需求）
2. 审计目的——改善财务报表的质量或内涵（增强预期使用者对财务报表的信赖程度）
3. 合理保证——审计提供合理保证（高水平保证），不提供绝对保证
4. 审计基础——独立性和专业性
5. 审计产品——审计报告（审计的最终产品）

【知识点】合理保证与有限保证的区别【理解】

项目	“合理”保证的鉴证业务（如：审计业务）	“有限”保证的鉴证业务（如：审阅业务）
目标	在可接受的“低”审计风险下，以“积极”方式对财务报表整体发表审计意见，提供高水平的保证	在可接受的审阅风险下，以“消极”方式对财务报表整体发表审阅意见，提供有意义水平的保证（该保证水平低于审计业务的保证水平）
证据收集程序	检查（记录或文件、有形资产）、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	询问、分析程序
证据数量	较多	较少
检查风险	较低	较高
财务报表的可信性	较高	较低
提出结论的方式	以“积极”方式提出结论	以“消极”方式提出结论

【知识点】审计要素【理解】

（一）三方关系人

审计业务三方关系人：被审计单位管理层（责任方）、注册会计师、财务报表预期使用者。

管理层和预期使用者可能来自同一企业（注意不是同一方）。管理层也会成为预期使用者，但不是唯一的预期使用者；如果没有责任方之外的其他预期使用者，那么该业务不构成审计业务。

（二）鉴证对象（财务报表）

鉴证对象应当同时具备的条件（与第二章“审计的前提条件相联系”）：

1. 鉴证对象可以识别；
2. 不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致；
3. 注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息，获取充分、适当的证据，以支持其提出适当的鉴证结论。

(三) 标准 (财务报表编制基础)

标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准, 当涉及列报时, 还包括列报的基准。

在财务报表审计中, 财务报告编制基础即是标准。

标准的特征包括相关性、完整性、可靠性、中立性、可理解性。【记忆】

(四) 审计证据

在评价证据的充分性和适当性以支持鉴证报告时, 注册会计师应当运用职业判断, 并保持职业怀疑态度。

(五) 审计报告

注册会计师应当针对财务报表 (鉴证对象) 在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础 (标准), 以书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见。

【知识点】审计基本要求【熟读】

(一) 遵守审计准则

审计准则是衡量注册会计师执行财务报表审计业务的权威性标准, 涵盖从接受业务委托到出具审计报告的整个过程, 注册会计师在执业过程中应当遵守审计准则的要求。

(二) 遵守职业道德守则

职业道德基本原则: (1) 诚信; (2) 独立性; (3) 客观和公正; (4) 专业胜任能力和应有的关注; (5) 保密; (6) 良好职业行为。

(三) 保持职业怀疑

- 1. 职业怀疑贯穿于整个审计业务的始终。
- 2. 即使注册会计师认为管理层和治理层是诚实、正直的, 也不能降低保持职业怀疑的要求。

(四) 合理运用职业判断

- 1. 职业判断贯穿于注册会计师执业的始终。
 - (1) 确定重要性, 识别和评估重大错报风险;
 - (2) 为满足审计准则的要求和收集审计证据的需要, 确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围;
 - (3) 为实现审计准则规定的目标和注册会计师的总体目标, 评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作;
 - (4) 评价管理层在应用适用的财务报告编制基础时作出的判断;
 - (5) 根据已获取的审计证据得出结论, 如评估管理层在编制财务报表时作出的估计的合理性。
 - (6) 运用职业道德概念框架识别、评估和应对对职业道德基本原则不利的影响。
- 2. 职业判断涉及注册会计师执业中的各类决策, 包括与具体会计处理相关的决策 (会计准则)、与审计程序相关的决策 (审计准则), 以及与遵守职业道德要求相关的决策 (职业道德守则)。

【知识点】审计风险 (选择题)

审计风险是指财务报表存在重大错报时注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。

(一) 风险模型: 审计风险=重大错报风险×检查风险

重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。

两个层次的重大错报风险: 财务报表层次重大错报风险和认定层次的重大错报风险

认定层次的重大错报风险: 固有风险和控制风险。

类别	固有风险	控制风险	检查风险
概念	固有风险是在考虑相关的内部控制之前, 某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报 (该错报单独或连同其他错报可能是重大的) 的可能性	控制风险是指某类交易、账户余额或披露的某一认定发生错报, 该错报单独或连同其他错报是重大的, 但没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性	检查风险是指如果存在某一错报, 该错报单独或连同其他错报可能是重大的, 注册会计师为将审计风险降至可接受的低水平而实施程序后没有发现这种错报的风险

特性	注册会计师无法控制，但可以评估	注册会计师无法控制，但可以评估	注册会计师可以控制
证据量	评估的固有风险越高，则所需的审计证据就越多，反之就越少	评估的控制风险越高，则所需的审计证据就越多，反之就越少	可接受的检查风险越高，则所需的审计证据就越少，反之就越多

(二) 风险关系

1. 审计风险（可接受的水平）与审计证据之间成反向变动关系；
2. 重大错报风险与审计证据之间成正向变动关系；
3. 检查风险与重大错报风险成反向关系；
4. 检查风险（可接受的水平）与审计证据之间成反向变动关系；
5. 重要性与（面临的）审计风险之间成反向变动关系；
6. 重要性与审计证据之间成反向变动关系。

(三) 审计固有限制

1. 由于审计的固有限制，即使按照审计准则的规定适当地计划和执行审计工作，也不可避免地存在财务报表的某些重大错报可能未被发现的风险。

2. 完成审计工作后发现由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报，其本身并不表明注册会计师没有按照审计准则的规定执行审计工作。

3. 审计的固有限制源于：（1）财务报告的性质；（2）审计程序的性质；（3）在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要。

4. 审计的固有限制并不能作为注册会计师满足于说服力不足的审计证据的理由。

5. 审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。

第二章 审计计划

考题预测：本章考核以客观题考试为主。主要考核对重要性和审计风险等具体理论的理解，重要性水平的确定与评价等。估计分值在 3~5 分之间。

【知识点】初步业务活动的目的和内容【记忆】

时间：在审计业务开始时，注册会计师需要开展初步业务活动。

目的：

- (1) 具备执行业务所需的独立性和能力；
- (2) 不存在因管理层诚信问题而可能影响注册会计师保持该项业务的意愿的事项；
- (3) 与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解。

内容：

- (1) 针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序；
- (2) 评价遵守相关职业道德要求的情况；
- (3) 就审计业务约定条款达成一致意见。

【知识点】审计的前提条件（选择题）

（一）审计的前提条件

1. 财务报告编制基础是否适当，且能够为预期使用者获取。
2. 就管理层的责任达成一致意见，管理层已认可并理解其应承担的责任并提供书面声明。

（二）管理层的责任（注意与管理层声明相关）

1. 管理层应当按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映（如适用）；
2. 管理层设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；
3. 向注册会计师提供必要的工作条件。

（三）管理层的责任的确认形式

注册会计师应当要求管理层就其已履行的某些责任提供书面声明。

1. 审计业务开始前，在审计业务约定书中声明（不提供—拒绝接受委托）；
2. 审计结束时，在管理层声明书中声明（不提供—无法表示意见）。

【知识点】在签订审计业务约定书时的特殊考虑（选择题）

（一）审计业务约定条款的变更

1. 原则

在完成审计业务前，如果被审计单位或委托人要求将审计业务变更为“保证程序较低”的业务，如果没有合理的理由，注册会计师不应同意变更业务。

- (1) 合理理由：①环境变化对审计服务的需求产生影响；②对原来要求的审计业务的性质存在误解；
- (2) 不合理理由：无论是管理层施加的还是其他情况引起的审计范围受到限制。

2. 措施

如果注册会计师不同意变更审计业务约定条款，而管理层又不允许继续执行原审计业务，注册会计

师应当：

- (1) 在适用的法律法规允许的情况下，解除审计业务约定；
- (2) 确定是否有约定义务或其他义务向治理层、所有者或监管机构等报告该事项。

【知识点】总体审计策略和具体审计计划（选择题）

	总体审计策略	具体审计计划
概念	总体审计策略用以确定审计范围、时间安排和方向，并指导制定具体审计计划	具体审计计划比总体审计策略更加详细，其内容包括为获取充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平，项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围。
内容	注册会计师应当考虑以下主要事项： 1. 审计范围 2. 报告目标、时间安排及所需沟通的性质 3. 审计方向 4. 审计资源	具体审计计划的内容应当包括 1. 风险评估程序 2. 计划实施的进一步审计程序（总体方案和拟实施的具体审计程序） 3. 计划其他审计程序
要求	计划制定与修改贯穿于整个审计业务的始终，应当在审计工作底稿中记录作出的重大修改及其理由。	

【知识点】指导、监督与复核

- (一) 人员：项目负责人对项目组成员的指导、监督和复核
- (二) 影响其指导、监督、复核的性质、时间安排和范围的因素 **【记忆】**
 1. 被审计单位的规模和复杂程度；
 2. 审计领域；
 3. 评估的重大错报风险；
 4. 执行审计工作的项目组成员的业务素质和胜任能力。

【知识点】重要性的概念（选择题）

(一) 概念（三个特征）

1. 如果合理预期错报（包括漏报）单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的；
2. 对重要性的判断是根据具体环境作出的，并受错报的金额或性质的影响，或受两者共同作用的影响；
3. 判断某事项对财务报表使用者是否重大，是在考虑财务报表使用者整体共同的财务信息需求的基础上作出的，不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响。

重要性就是注册会计师对财务报表总体能够容忍的最大错报（注册会计师角度）。

(二) 财务报表整体重要性水平

特点：每次审计必须制定，且只有一个。

1. 使用整体重要性水平的目的（选择题）：

- (1) 决定风险评估程序的性质、时间安排和范围；
- (2) 识别和评估重大错报风险；
- (3) 确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。
- (4) 评价已识别的错报对财务报表的影响和对审计报告中审计意见的影响。

2. 制定的时间

在计划审计工作（制定总体审计策略）时，注册会计师应当确定一个可接受的重要性水平，以发现

在金额（数量）上重大的错报。

3. 确定计划的重要性水平时，应考虑的因素：

- (1) 对被审计单位及其环境的了解（评估的重大错报风险越高，则应制定较低的重要性水平）；
- (2) 审计的目标；
- (3) 财务报表各项目的性质及其相互关系；
- (4) 财务报表项目的金额及其波动幅度。

4. 财务报表整体的重要性水平的确定

财务报表整体的重要性=适当的基准×适当的百分比。

(1) 基准

根据具体情况选择适当的基准，基准不是一成不变。

注册会计师通常选择相对稳定、可预测且能够反映被审计单位正常规模的基准，如果营业外收入或税前利润不稳定，不可预测，不宜用作基准。

(2) 百分比

①应当运用职业判断经验；

②考虑百分比与基准的关系；

例如：税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比要高

③不需考虑与具体项目计量相关的固有不不确定性。

(3) 要求

①每次审计都应确定财务报表整体的重要性水平。

②每次审计只应确定一个财务报表整体的重要性水平。

如果采用不同的基础确定的重要性不同，应选取最低的作为财务报表整体的重要性水平。

(三) 特定认定的重要性水平

特点：无须每次审计制定，如有，可以是多个。

1. 不是每次审计都应确定特定认定的重要性水平。

是否制定，应考虑下列因素：

- (1) 法律法规或适用的财务报告编制基础对特定项目计量或披露的要求；
- (2) 与行业相关的关键性披露；
- (3) 财务报表使用者是否特别关注的特定方面。

2. 每一财务报表可确定一个或多个特定认定的重要性水平；

3. 特定认定的重要性水平一定低于财务报表整体的重要性水平，但多个特定认定的重要性水平之和可能高于财务报表整体的重要性水平；

4. 某些错报虽低于整体的重要性水平但高于特定认定的重要性水平，但也会影响报表使用者的经济决策，因此该错报也会影响审计意见。

【知识点】实际执行的重要性（选择题）

特点：每次审计必须制定，且可以是多个。

实际执行的重要性，是指注册会计师确定的低于财务报表整体的重要性的一个或多个金额，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平。

财务报表整体重要性的 50%~75%。（选择题）

接近财务报表整体重要性 50%的情况	(1) 首次接受委托的审计项目； (2) 以前年度审计调整较多； (3) 项目总体风险较高； (4) 存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。
--------------------	---

接近财务报表整体重要性 75%的情况	(1) 连续审计，以前年度审计调整较少； (2) 项目总体风险为低到中等； (3) 以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。
--------------------	--

(三) 作用

1. 注册会计师在计划审计工作时可以根据实际执行的重要性确定需要对哪些类型的交易、账户余额和披露实施进一步审计程序。

(1) 注册会计师通常制定审计计划时，会将金额超过实际执行的重要性的账户纳入审计范围，因为这些账户有可能导致财务报表出现重大错报；

(2) 但这不代表注册会计师可以对所有金额低于实际执行的重要性的财务报表项目不实施进一步审计程序。

2. 运用实际执行的重要性确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

(1) 在实施分析程序时，运用实际执行的重要性确定可接受的差异临界值；

(2) 在实施审计抽样时，运用实际执行的重要性确定可容忍错报等。

【知识点】重要性的修正【理解】

(一) 修改的原因

注册会计师可能有必要依据实际的财务结果对重要性作出修改。

1. 审计过程中情况发生重大变化（如决定处置被审计单位的一个重要组成部分）；

2. 获取新信息；

3. 通过实施进一步审计程序，注册会计师对被审计单位及其经营所了解的情况发生变化。

(二) 修改后的影响

评估的重大错报风险越高，则应制定较低的重要性水平，获取较多的审计证据，降低检查风险，从而将审计风险降低至可接受的低水平；

确定重要性水平时，不能人为调整评估的重要性水平。如果人为将重要性水平提高，则审计风险会增加。

如果在评价未更正错报的影响之前对重要性水平的进行了修改，注册会计师则应重新考虑实际执行的重要性和进一步审计程序的性质、时间安排和范围的适当性，以获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。

【知识点】错报

错报不仅仅只是指某一财务报表项目的金额的错报，还包括分类、列报或披露等错报。

(一) 错报的分类与累积

1. 累积识别出的错报

错报的汇总数=事实错报+判断错报+抽样推断错报

2. 明显微小的错报临界值

低于明显微小的错报临界值的错报不需要累积。

实务中的通常做法是将明显微小错报的临界值定为财务报表整体重要性的 5%到 10%。

如果治理层提出希望知悉审计过程中发现的所有错报，注册会计师确定的明显微小错报的临界值为 0。

在确定明显微小错报的临界值时，注册会计师可能考虑以下因素：（1）以前年度审计中识别出的错报（包括已更正和未更正错报）的数量和金额；（2）重大错报风险的评估结果；（3）被审计单位治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望；（4）被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投资者的期望。

(二) 对审计过程中识别出的错报的考虑

1. 错报可能不会孤立发生

一项错报的发生还可能表明存在其他错报，如果审计过程中累计错报的汇总数接近确定的重要性，未被发现的错报连同审计过程中累计错报的汇总数可能超过重要性水平。

2. 措施

(1) 要求管理层检查某类交易、账户余额或披露，以使管理层了解注册会计师识别出的错报的产生原因；

(2) 要求管理层采取措施以确定这些交易、账户余额或披露实际发生错报的金额，并对财务报表作出适当的调整。

错报金额低于重要性的情况下，还需考虑该错报连同其他错报是否可能影响财务报表使用者做出的经济决策，以及评价错报的性质，才能确定该错报是否重要。

总结：对错报（含内控缺陷）的审计程序

1. 发现错报，先可以与管理层沟通（除非涉及管理层诚信、胜任能力或值得关注的内控缺陷等），所有的沟通，都应当写及时或尽快沟通。

2. 沟通处理：要求管理层查明原因→查找类似的错报→并对已发现的错报进行调整。

3. 对审计影响：

(1) 重新评价内部控制→重新评估的重大错报风险→修改审计程序的性质、时间和范围；

(2) 是否是舞弊，对管理层的诚信和管理层声明的可靠性产生疑虑，考虑以前获取证据的充分性和可靠性。

第三章 审计证据

考题预测：本章考核以客观题考试为主。估计分值在 3 左右。

【知识点】审计证据充分性和适当性

审计证据的充分性是对证据数量的衡量；审计证据的适当性是对证据质量的衡量。

（一）审计证据的充分性（数量特性）

审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。审计证据的数量不是越多越好。

（1）重大错报风险

评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多。

（2）审计证据的质量

审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少。

注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。

（二）审计证据的适当性（质量特性）

1. 审计证据的相关性

（1）特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关。

（2）针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据。

（3）只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据。

2. 审计证据的可靠性

审计证据的可靠性就是我们通常所说的证明力，可靠性受其“来源”和“性质”的影响。

（1）从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠。

（2）内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠。

（3）直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠。

（4）以文件、记录形式（无论是纸质、电子或其他介质）存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠。

（5）从原件获取的审计证据比从传真件或复印件获取的审计证据更可靠。

（三）充分性和适当性之间的关系

1. 审计证据的数量受“审计证据质量”影响，审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少。即，适当性“会”影响充分性。

2. 审计证据的质量存在缺陷，仅靠提高数量可能难以弥补。即，充分性“不会”影响适当性。

【知识点】获取审计证据时的特殊考虑

（一）对文件记录可靠性的考虑

审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪，但应当“考虑用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与这些信息生成与维护相关控制的有效性”。

如果在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的，或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当“做出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作以评价文件

记录的真伪”。

(二) 使用被审计单位生成信息时的考虑

如果在实施审计程序时使用被审计单位生成的信息，注册会计师应当“就这些信息的准确性和完整性获取审计证据”。

(三) 证据相互矛盾时的考虑

如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致，表明某项审计证据可能不可靠，注册会计师应当“追加必要的审计程序”。

(四) 获取审计证据时对成本的考虑

注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有用性之间的关系，但“不应以获取审计证据的困难和成本为由减少不可替代的审计程序”。

【知识点】函证（简答题）

(一) 影响函证决策的因素

1. 评估的认定层次重大错报风险	评估的认定层次重大错报风险水平越高，注册会计师对通过实质性程序获取的审计证据的相关性和可靠性的要求越高
2. 函证程序所审计的认定	(1) 在函证应收账款时函证可能为存在、权利和义务认定提供相关可靠的审计证据，但是不能为计价和分摊认定（应收账款涉及的坏账准备计提）提供证据。 (2) 在函证应付账款的完整性认定时，向被审计单位主要供应商函证，即使记录显示应付金额为零。
3. 实施其他审计程序获取的审计证据如何将检查风险降至可接受的水平	针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据。注册会计师应当考虑被审计单位的“经营环境、内部控制的有效性、账户或交易的性质、被询证者处理询证函的习惯做法及回函的可能性”等，以确定函证的内容、范围、时间和方式

(二) 函证的内容

1. 函证银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息（必要性程序）	(1) 在对银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证时，注册会计师应当了解被审计单位“实际存在的银行存款余额、借款余额”以及“抵押、质押及担保情况”。 (2) 对零余额账户、在本期内注销的账户实施函证，以防止被审计单位隐瞒银行存款或借款，除非有充分证据表明“某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要”且“与之相关的重大错报风险很低”，注册会计师应当对银行存款等项目实施函证。 如果不对这些项目实施函证，应当在审计工作底稿中说明理由
2. 应收账款（必要性程序）	除非存在下列两种情形之一，注册会计师应当对应收账款实施函证： (1) 根据审计重要性原则，有充分证据表明应收账款对财务报表不重要。 (2) 注册会计师认为函证很可能无效。 如果不对应收账款函证，注册会计师应当在工作底稿中说明理由
3. 函证的其他内容（选择性程序）	注册会计师可以根据具体情况和实际需要下列内容（包括但不限于）实施函证：如投资；应收票据；往来款项；保证、抵押或质押；由他人代管的存货；或有事项；重大或异常的交易等

函证通常适用于账户余额及其组成部分，还可向第三方函证交易或事项的协议或细节。

(三) 函证的时间

1. 注册会计师通常以“资产负债表日为截止日”，在“资产负债表日后适当时间”内实施函证。

2. 如果重大错报风险评估为低水平，注册会计师可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序。

（四）管理层要求不实施函证时的处理【记忆】

1. 如果认为管理层的要求“合理”，注册会计师应当实施替代审计程序，以获取与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

2. 如果认为管理层的要求“不合理”，且被其阻挠而无法实施函证，注册会计师应当视为审计范围受到限制，并考虑对审计报告可能产生的影响。

3. 分析管理层要求不实施函证的原因时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，并考虑：

- （1）管理层是否诚信；
- （2）是否可能存在重大的舞弊或错误；
- （3）替代审计程序能否提供与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

（五）询证函的设计（请参考教材中的询证函格式学习，掌握询证函的文字表述。）

1. 设计询证函的总体要求（选择题）

询证函的设计“服从于审计目标的需要”。

（1）对账户余额的“存在性”认定获取审计证据时，注册会计师应当在询证函中列明相关信息，要求对方核对确认。

（2）对账户余额的“完整性”认定获取审计证据时，注册会计师则需要改变询证函的内容设计或者采用其他审计程序。

（3）对应付账款的完整性获取审计证据时，根据被审计单位的供货商明细表向被审计单位的主要供货商发出询证函，就比从应付账款明细表中选择询证对象更容易发现未入账的负债。

2. 设计询证函需要考虑的因素

函证的方式有两种：积极式函证和消极式函证。

当同时存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极的函证方式（简答题）：

- （1）重大错报风险评估为低水平；
- （2）涉及大量余额较小的账户；
- （3）预期不存在大量的错误；
- （4）没有理由相信被询证者不认真对待函证。

（六）函证的实施与评价（注意实务改错题）

1. 函证实施过程的控制

当实施函证时，注册会计师应当对选择被询证者、设计询证函以及发出和收回询证函保持控制。注册会计师应当采取必要措施对函证实施过程进行控制。

2. 通过邮寄方式发出询证函

在邮寄询证函时，注册会计师可以在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后，不使用被审计单位本身的邮寄设施，而是独立寄发询证函（例如，直接在邮局投递）。

3. 通过跟函的方式发出询证函

如果注册会计师跟函时需有被审计单位员工陪伴，注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制，同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。

4. 回函的控制

（1）通过邮寄方式收到的回函

- ① 被询证者确认的询证函是否是原件，是否与注册会计师发出的询证函是同一份；
- ② 回函是否由被询证者直接寄给注册会计师；
- ③ 寄给注册会计师的回邮信封或快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证

者名称、地址一致；

④回邮信封上寄出方的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证者的地址一致；

⑤被询证者加盖在询证函上的印章以及签名中显示的被询证者名称是否与询证函中记载的被询证者名称一致。在认为必要的情况下，注册会计师还可以进一步与被审计单位持有的其他文件进行核对或亲自前往被询证者进行核实等。

⑥被询证者将回函寄至被审计单位，被审计单位将其转交注册会计师，该回函不能视为可靠的审计证据。

在这种情况下，注册会计师可以要求被询证者直接书面回复。

(2) 以电子形式回函时的处理

对以电子形式收到的回函（如传真或电子邮件），注册会计师和回函者应采用一定的程序为电子形式的回函创造安全环境，可以降低该风险。

电子函证程序涉及多种确认发件人身份的技术，如加密技术、电子数码签名技术、网页真实性认证程序。

当注册会计师存有疑虑时，可以与被询证者联系以核实回函的来源及内容。例如，当被询证者通过电子邮件回函时，注册会计师可以通过电话联系被询证者，确定被询证者是否发送了回函。必要时，注册会计师可以要求被询证者提供回函原件。

(3) 对询证函的口头回复

只对询证函进行口头回复不是对注册会计师的直接书面回复，不符合函证的要求，不能作为可靠的审计证据。

在收到对询证函口头回复的情况下，注册会计师可以要求被询证者提供直接书面回复。如果仍未收到书面回函，注册会计师需要通过实施替代程序，寻找其他审计证据以支持口头回复中的信息。

(4) 积极式函证未收到回函时的处理

如果采用积极的函证方式实施函证而未能收到回函，注册会计师应当考虑：

①与被询证者联系，要求对方作出回应或再次寄发询证函。

②如果仍未能得到被询证者的回应，注册会计师应当实施替代审计程序。

【注】采用消极的函证方式，如果收到回函，能够为财务报表认定提供说服力强的审计证据。采用积极的函证方式，只有收到回函，才能为财务报表认定提供审计证据。

(五) 评价函证的可靠性

在评价函证的可靠性时，注册会计师应当考虑：

1. 对询证函的设计、发出及收回的控制情况；

2. 被询证者的胜任能力、独立性、授权回函情况、对函证项目的了解及其客观性；

3. 被审计单位施加的限制或回函中的限制。

(1) 对回函可靠性不产生影响的条款

①“提供的本信息仅出于礼貌，我方没有义务必须提供，我方不因此承担任何明示或暗示的责任、义务和担保”。

②“本回复仅用于审计目的，被询证方、其员工或代理人无任何责任，也不能免除注册会计师做其他询问或执行其他工作的责任”。

(2) 对回函可靠性产生影响的限制条款

①“本信息是从电子数据库中取得，可能不包括被询证方所拥有的全部信息”；

②“本信息既不保证准确也不保证是最新的，其他方可能会持有不同意见”；

③“接收人不能依赖函证中的信息”。

【总结】责任——不会影响回函的可靠性

信息——会影响回函的可靠性

(六) 对不符事项和舞弊迹象的处理

1. 调查不符事项，以确定是否表明存在错报。

注册会计师应当考虑不符事项是否构成错报及其对财务报表可能产生的影响，并将结果形成审计工作记录。除此之外，注册会计师还应当考虑不符事项发生的原因和频率。

不符事项的原因可能是由于双方登记入账的时间不同，或是由于一方或双方记账错误，也可能是被审计单位的舞弊行为。

2. 关注的舞弊风险迹象

注册会计师需要始终保持职业怀疑，对舞弊迹象保持警觉（迹象和应对措施见教材 P59）。

【知识点】分析程序的用途（选择题）

过程	程序	目的	要求
风险评估过程	了解被审计单位及其环境并评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险	识别重大错报风险	强制使用
进一步审计程序	当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，分析程序可以用作实质性程序	识别重大错报	选择使用
完成审计工作	对财务报表进行总体复核。最终证实财务报表整体是否与注册会计师对被审计单位的了解一致及与所取得的证据一致	再评重大错报风险	强制使用

第四章 审计抽样方法

考题预测：主观题的可能性较大，一般在综合题中的考核，主要涉及抽样的基本理论知识点。涉及计算的可能性不太大，即使有，也是最基本的确定样本量和推断错报。

【知识点】基本理论知识

选取测试项目的方法：选取全部项目、选取特殊项目、审计抽样。

（一）审计抽样的含义

审计抽样是指注册会计师对具有审计相关性的总体中低于百分之百的项目实施审计程序，使所有抽样单元（抽样单元是指构成总体的个体项目）都有机会被选取的机会。

审计抽样应当同时具备三个基本特征：

- （1）对具有审计相关性的总体中低于百分之百的项目实施审计程序（区别于选取全部项目）；
- （2）所有抽样单元都有被选取的机会（区别于选取特定项目）；
- （3）可以根据样本项目的测试结果推断出有关抽样总体的结论。

审计抽样时，注册会计师的目的并不是评价样本，而是对整个总体得出结论。只有当从抽样总体中选取的样本具有代表性时，注册会计师才能根据样本项目的测试结果推断出有关总体的结论。

对选取的样本项目实施的审计程序通常也与使用的抽样方法无关。

（二）审计抽样的适用的范围

1. 风险评估程序。风险评估程序通常不涉及审计抽样。

2. 控制测试：

- （1）当控制的运行留下轨迹时，注册会计师可以考虑使用审计抽样实施控制测试；
- （2）对于未留下运行轨迹的控制，注册会计师通常实施询问、观察等审计程序，以获取有关控制运行有效性的审计证据，此时不涉及审计抽样。

（3）对于信息技术的应用控制，注册会计师通常只需要测试一般控制，并选取一笔或几笔交易进行测试，就能获取其运行有效性的审计证据，此时不需使用审计抽样。

3. 实质性程序：

（1）在实施细节测试时，注册会计师可以使用审计抽样获取审计证据，以验证有关财务报表金额的一项或多项认定（如应收账款的存在性），或对某些金额作出独立估计（如陈旧存货的价值）。

（2）在实施实质性分析程序时，注册会计师不宜使用审计抽样。

（3）如果注册会计师将某类交易或账户余额的重大错报风险评估为可接受的低水平，也可不实施细节测试，此时不需使用审计抽样。

（三）抽样风险与非抽样风险

1. 抽样风险是由抽样引起的，与样本规模和抽样方法相关。只要有抽样就存在抽样风险，控制样本规模是控制抽样风险的有效途径，即样本量越大，抽样风险越低。

（1）控制测试时的抽样风险

信赖过度风险，是指根据样本推断的控制有效性“高于”实际，评估的重大错报风险“低于”实际水平，从而影响审计“效果”。

信赖不足风险，是指根据样本推断的控制有效性“低于”实际，评估的重大错报风险“高于”实际

水平，从而影响审计“效率”。

（2）细节测试时的抽样风险

误受风险，是指注册会计师推断某一重大错报不存在而实际上存在的风险，从而影响审计“效果”。

误拒风险，是指注册会计师推断某一重大错报存在而实际上不存在的风险，从而影响审计“效率”。

2. 非抽样风险是指注册会计师由于任何与抽样风险无关的原因而得出错误结论的风险。

非抽样风险不是由抽样所引起的风险。在抽样中存在着非抽样风险。

抽样风险和非抽样风险通过影响重大错报风险的评估和检查风险的确定而影响审计风险。

可能导致非抽样风险的原因包括下列情况：

（1）注册会计师选择了不适于实现特定目标的审计程序。

（2）注册会计师选择的总体不适合于测试目标；

（3）注册会计师未能适当地定义误差（包括控制偏差或错报），导致注册会计师未能发现样本中存在的偏差或错报；

（4）注册会计师未能适当地评价审计发现的情况。

非抽样风险是由人为因素造成，不能量化。但注册会计师可通过采取适当的质量控制政策和程序，对审计工作进行适当的指导、监督和复核，仔细设计审计程序，以及对审计实务的适当改进，以将非抽样风险降至可接受的水平。

（四）统计抽样与非统计抽样

1. 统计抽样

统计抽样是指同时具备下列特征的抽样方法：

（1）随机选取样本；

（2）运用概率论评价样本结果，包括计量抽样风险。

如果注册会计师严格按照随机原则选取样本，却没有对样本结果进行统计评估，或者基于非随机选择进行统计评估，都不能认为使用了统计抽样。

优点：统计抽样有助于注册会计师高效地设计样本，计量所获取证据的充分性，以及定量评价样本结果。

缺点：统计抽样可能发生额外的成本。

2. 非统计抽样

不允许计量抽样风险的抽样方法都是非统计抽样，即便注册会计师按照随机原则选取样本项目，或使用统计抽样的表格确定样本规模，如果没有对样本结果进行统计评估，仍然是非统计抽样。

注册会计师在统计抽样与非统计抽样方法之间进行选择时主要考虑成本效益的原则。非统计抽样如果设计适当，也能提供与设计适当的统计抽样方法同样有效的结果。注册会计师使用非统计抽样时，也必须考虑抽样风险并将其降至可接受水平，但无法精确地测定抽样风险。

3. 统计抽样与非统计抽样的区别

（1）在确定样本规模时：

统计抽样——必须对影响样本规模的因素进行量化

非统计抽样——运用职业判断确定样本规模，也可量化

（2）在选取样本时：

都要求随机选取样本，但统计抽样的样本的随机性要求高。如随意选样就不适用于统计抽样。

（3）在评价抽样结果时（本质区别）：

统计抽样——能够精确地量化并控制抽样风险

非统计抽样——只能确定存在抽样风险，但不能量化

（五）审计抽样与职业判断

不管统计抽样还是非统计抽样，都要求注册会计师在设计、实施和评价样本时运用职业判断。虽然传统上将非统计抽样称作判断抽样，但这并不代表统计抽样不需要职业判断。

【知识点】控制测试抽样的样本设计【理解】

（一）定义总体

在界定总体时，注册会计师应当确保总体的适当性（总体应适合于特定的审计目标）和完整性（考虑总体项目内容和涉及时间等），同时还必须考虑总体的同质性（项目应该具有同样的特征）。

（二）定义抽样单元

对抽样单元的定义过于宽泛可能导致缺乏效率。抽样单元应与审计测试目标相适应。

注册会计师应根据所测试的控制定义抽样单元。抽样单元通常是能够提供控制运行证据的一份文件资料、一个记录或其中一行。

（三）定义测试期间

注册会计师通常在期中实施控制测试并需要确定如何获取关于剩余期间的证据。

1. 将总体定义为从年初到期中测试日为止的交易



不将测试扩展至在剩余期间发生的交易

如果不将测试扩展至在剩余期间发生的交易，那么总体只包括从年初到期中测试日为止的交易，测试结果也只能针对这个期间进行推断，注册会计师可以使用替代方法测试剩余期间的控制有效性。

（1）注册会计师应当获取与控制于在剩余期间发生的所有重大变化的性质和程度有关的证据，包括其人员的变化。

（2）如果发生了重大变化，注册会计师应修正其对内部控制的了解，并考虑对变化后的控制进行测试。或者，注册会计师也可以考虑对剩余期间实施实质性分析程序或细节测试。

2. 将总体定义为整个被审计期间的交易



将测试扩展至在剩余期间发生的交易，以获取额外的证据。

在设计控制测试的审计样本时，注册会计师通常将测试扩展至在剩余期间发生的交易，以获取额外的证据。在这些情况下，总体由整个被审计期间的交易组成。

（1）注册会计师可能高估剩余项目的数量（实际发生的交易数量低于预计数量），可以用其他交易代替。

（2）注册会计师可能低估剩余项目的数量（实际发生的交易数量高于预计数量），注册会计师可以重新定义总体，以将样本中未包含的项目排除在外。对未包含在重新定义总体中的项目，注册会计师可以实施替代程序：

①将这些项目作为一个独立的样本进行测试，或②对其进行百分之百的检查，或③询问剩余期间的情况。

【知识点】控制测试的选择【了解】

(一) 确定样本规模

1. 影响样本规模的因素（不考虑总体变异性）

测试种类	影响审计效率的风险	影响审计效果的风险
控制测试	信赖不足风险	信赖过度风险
细节测试	误拒风险	误受风险
	保守性风险	危险性风险

2. 确定样本量

(1) 非统计抽样：注册会计师可以只对影响样本规模的因素进行**定性**的估计，并运用职业判断确定样本规模。

(2) 统计抽样：注册会计师必须对影响样本规模的因素进行**量化**，并利用根据统计公式开发的专门的计算机程序或专门的样本量表来确定样本规模。

例如：注册会计师确定的可接受信赖过度风险为 10%，计划评估的控制的有效性为高水平时确定可容忍偏差率为 7%，预计总体偏差率为 1.75%。注册会计师采用查表法确定的样本量为 55 个。

(二) 选取样本

选取样本的基本方法包括简单随机选样、系统选样、随意选样和整群选样。在非统计抽样中，注册会计师通常使用**随意选样**（近似于随机选样的方法）。整群选样通常不能在审计抽样中使用。

(三) 选取样本并对样本实施审计程序

在对选取的样本项目实施审计程序时可能出现以下几种情况。

(1) **无效单据**。

如果注册会计师能够合理确信该收据的无效是正常的且不构成对设定控制的偏差，就要用另外的收据替代。而且，如果使用了随机选样，注册会计师要用一个替代的随机数与新的收据样本对应。

(2) 未使用或不适用的单据。

注册会计师对未使用或不适用单据的考虑与无效单据类似。

(3) 对总体的估计出现错误。

如果注册会计师高估了总体规模和编号范围，选取的样本中超出实际编号的所有数字都被视为未使用单据，注册会计师要用额外的随机数代替这些数字。

(4) 无法对选取的项目实施检查。

如果注册会计师**无法对选取的项目实施计划的审计程序或适当的替代程序**，就要考虑在评价样本时将该样本项目视为**控制偏差**。

(5) 在结束之前停止测试。

如果在对样本的第一部分进行测试时发现大量偏差，注册会计师可能认为，即使在剩余样本中没有发现更多的偏差，样本的结果也不支持计划的重大错报风险评估水平。注册会计师要重估重大错报风险并考虑是否有必要继续进行测试。

【知识点】控制测试样本结果评价

(一) 计算总体偏差率

$$\text{样本偏差率} = \frac{\text{发现的样本偏差数}}{\text{样本规模}}$$

在控制测试中，样本偏差率就是注册会计师对总体偏差率的最佳估计。注册会计师无须另外推断总体偏差率，但还必须考虑抽样风险。

如果样本未出现控制偏差，注册会计师通常认为控制能有效运行，拟信赖内部控制。

(二) 考虑抽样风险

1. 使用统计抽样方法

总体偏差率上限 (MDR) $\frac{R_{\text{风险系数}}}{n_{\text{样本量}}}$ 【记忆】

2. 使用非统计抽样方法

在非统计抽样中，由于抽样风险无法量化，而只进行定性的估计。

(三) 评价抽样结果

在统计抽样中，注册会计师将总体偏差率上限（偏差率上限估计值=总体偏差率+抽样风险允许限度）与可容忍偏差率相比较；在非统计抽样中，注册会计师通常将估计的总体偏差率（即样本偏差率）与可容忍偏差率相比较，以判断总体是否可以接受。

统计抽样	总体偏差率上限“大于或等于”可容忍偏差率	总体“不能接受”，应当修正重大错报风险评估水平，并增加实质性程序的数量；或对其他控制进行测试，以支持计划的重大错报风险评估水平。
	总体偏差率上限“低于”可容忍偏差率	总体“可以接受”
	总体偏差率上限“低于但接近”可容忍偏差率	“考虑是否接受”总体，并考虑是否需要扩大测试范围
非统计抽样	样本偏差率“大于”可容忍偏差率	总体“不能接受”
	样本偏差率“大大低于”可容忍偏差率	总体“可以接受”
	样本偏差率“低于但接近”可容忍偏差率	总体“不可接受”
	样本偏差率“低于”可容忍偏差率，其差额“不大不小”	“考虑是否接受”总体，考虑扩大样本规模以进一步收集证据

【知识点】细节测试抽样的样本设计【理解】

(一) 定义总体

在界定总体时，注册会计师应当确保总体的适当性和完整性。

如果注册会计师将选择的实物和总体比较之后，认为代表总体的实物遗漏了应包含在最终评价中的总体项目，注册会计师应选择新的实物，或对被排除在实物之外的项目实施替代程序，并询问遗漏的原因。

某一项目可能由于金额较大或存在较高的重大错报风险而被视为单个重大项目。对单个重大项目逐一实施检查，所有单个重大项目都不构成抽样总体。

在审计抽样时，销售收入和销售成本通常被视为两个独立的总体。

(二) 定义抽样单元

在细节测试中，注册会计师应根据审计目标和所实施审计程序的性质，定义抽样单元。抽样单元可能是一个账户余额、一笔交易或交易中的一个记录（如销售发票中的单个项目），甚至是每个货币单元。

【知识点】细节测试中的样本选择

(一) 影响样本规模的因素

影响因素	细节测试	与样本规模的关系
------	------	----------

可接受的抽样风险	可接受的误受风险	反向变动
可容忍误差	可容忍错报	反向变动
预计总体误差	预计总体错报	同向变动
总体变异性	总体变异性	同向变动
总体规模	总体规模	影响很小

（二）确定样本规模【记忆】

样本规模 = $\frac{\text{总体账面金额}}{\text{可容忍错误}} \times \text{保证系数}$

（三）选取样本并对其实施审计程序（掌握如何分层及对分层的合理性分析）

在选取样本之前，注册会计师通常先识别单个重大项目。然后，从剩余项目中选取样本，或者对剩余项目分层，并将样本规模相应分配给各层。货币单元抽样是一种运用属性抽样原理对货币金额而不是对发生率得出结论的统计抽样方法。货币单元抽样是以项目的总金额作为总体，以货币单元作为抽样单元。总体中的每个货币单元被选中的机会相同，所以总体中某一项目被选中的概率等于该项目的金额与总体金额的比率，项目金额越大，被选中的概率就越大。因而货币单元抽样无需分层。

1. 货币单元抽样

如果某项目的账面金额超过抽样间隔，该项目一定会被选中，且可能不止一次的被选中。

对零余额或负余额的项目，在设计时应予以特别考虑。

货币单元抽样的优点：

（1）货币单元抽样以属性抽样原理为基础，注册会计师可以很方便地计算样本规模和评价样本结果，因而通常比传统变量抽样更易于使用；

（2）货币单元抽样在确定所需的样本规模时无需直接考虑总体的特征（如变异性），因为总体中的每一个货币单元都有相同的规模，而传统变量抽样的样本规模是在总体项目共有特征的变异性或标准差的基础上计算的；

（3）货币单元抽样中，项目被选取的概率与其货币金额大小成比例，因而无需通过分层减少变异性，而传统变量抽样通常需要对总体进行分层以减小样本规模；

（4）在货币单元抽样中使用系统选样法选取样本时，如果项目金额等于或大于选样间距，货币单元抽样将自动识别所有单个重大项目，即该项目一定会被选中；

（5）如果注册会计师预计不存在错报，货币单元抽样的样本规模通常比传统变量抽样方法更小；

（6）货币单元抽样的样本更容易设计，且可在能够获得完整的最终总体之前开始选取样本。

货币单元抽样的缺点：

（1）货币单元抽样不适用于测试低估。

在货币单元抽样中，因为账面金额小但严重被低估的项目被选取的概率更低。

（2）对零余额或负余额的选取需要在设计时特别考虑。

因为零余额的项目在货币单元抽样中不会被选取，注册会计师需要单独对其进行测试；注册会计师可能需要将负余额项目分离出去，作为一个单独的总体对其进行测试；

（3）当发现错报时，如果风险水平一定，货币单元抽样在评价样本时可能高估抽样风险的影响，从而导致注册会计师更可能拒绝一个可接受的总体账面金额；

（4）在货币单元抽样中，注册会计师通常需要逐个累计总体金额，以确定总体是否完整并与财务报表一致，不过如果相关会计数据以电子形式储存，就不会额外增加大量的审计成本；

（5）当预计总体错报的金额增加时，货币单元抽样所需的样本规模也会增加，这种情况下，货币单

元抽样的样本规模可能大于传统变量抽样所需的规模。

2. 传统变量抽样

传统变量抽样运用正态分布理论，根据样本结果推断总体的特征。

传统变量抽样的优点：

(1) 如果账面金额与审定金额之间存在较多差异，传统变量抽样可能只需较小的样本规模就能满足审计目标；

(2) 注册会计师关注总体的低估时，使用传统变量抽样比货币单元抽样更合适；

(3) 需要在每一层追加选取额外的样本项目时，传统变量抽样更易于扩大样本规模；

(4) 对零余额或负余额项目的选取，传统变量抽样不需要在设计时予以特别考虑。

传统变量抽样的缺点：

(1) 传统变量抽样比货币单元抽样更复杂，注册会计师通常需要借助计算机程序；

(2) 在传统变量抽样中确定样本规模时，注册会计师需要估计总体特征的标准差；

(3) 如果存在非常大的项目，或者在总体的账面金额与审定金额之间存在非常大的差异，而且样本规模比较小，正态分布理论可能不适用，注册会计师更可能得出错误的结论；

(4) 如果几乎不存在错报，传统变量抽样中的差异法和比率法将无法使用。

【知识点】细节测试样本结果评价

(一) 传统变量抽样方法推断错报

1. 均值法

均值估计原理：样本中每笔业务的平均审定价值

(1) 计算样本平均价值（每一笔业务的平均金额）

$$\text{样本平均金额} = \frac{\text{样本审定金额}}{\text{样本规模}}$$

(2) 估计总体金额

估计的总体金额 = 样本平均金额 × 总体规模

(3) 估计总体错报

估计的总体错报金额 = 估计的总体金额 - 总体的账面金额

2. 比率法

比率估计原理：样本中每“1元”的账面价值实际会错多少（或审定价值是多少）

(1) 计算样本比率（每一元账面金额的实际金额是多少）

$$\text{比率} = \frac{\text{样本审定金额}}{\text{样本账面金额}}$$

(2) 估计总体金额

估计的总体金额 = 总体账面金额 × 比率

(3) 估计总体错报

估计的总体错报金额 = 估计的总体实际金额 - 总体的账面金额

3. 差额法

差额估计原理：样本中每笔业务的实际会错多少

(1) 计算样本平均错报（每一笔业务的错报）

$$\text{样本平均错报} = \frac{\text{样本审定金额} - \text{样本账面金额}}{\text{样本规模}}$$

(2) 估计总体错报

估计的总体错报金额=样本平均错报×总体规模

适用范围：

(1) 如果**未对总体进行分层**，注册会计师通常不使用均值法，因为此时所需的样本规模可能太大，以至于对一般的审计而言不符合成本效益原则。

(2) 比率法和差额法都要求样本项目存在错报。如果样本项目的审定金额和账面金额之间没有差异，这两种方法使用的公式所隐含的机理就会导致错误的结论。

(3) 如果注册会计师决定使用统计抽样，且预计只发现少量差异，就不应使用比率法和差额法，而考虑使用其他的替代方法，如均值法或货币单元抽样。

(二) 考虑抽样风险，评价抽样结果

统计抽样	总体错报上限“大于或等于”可容忍错报	总体“不能接受”，所测试的交易或账户余额存在重大错报。注册会计师应建议被审计单位对错报进行调查，且在必要时调整账面记录
	总体错报上限“低于”可容忍错报	总体“可以接受”
非统计抽样	总体错报“大于”可容忍错报	总体“不能接受”，应建议被审计单位调整账面记录；修改进一步审计程序的性质、时间安排和范围；考虑对审计报告的影响
	总体错报“大大低于”可容忍错报	总体“可以接受”
	总体错报“低于但接近”可容忍错报	总体“不能接受”，应建议被审计单位调查错报，调整账面记录；修改进一步审计程序的性质、时间安排和范围；考虑对审计报告的影响
	总体错报“小于”可容忍错报，其差额“不大不小”	“考虑是否接受”总体，并考虑扩大细节测试的范围，以获取进一步的证据

(三) 货币单元抽样推断错报

适用范围：少量的大金额的高估错报。

①如果逻辑单元的账面金额大于或等于选择间隔，推断的错报就是该逻辑单元的实际错报金额；

②如果逻辑单元的账面金额小于选择间隔，首先计算存在错报的所有逻辑单元的错报百分比，再用这个错报百分比乘以选择间隔，得出推断错报的金额。

第五章 信息技术对审计的影响

考题预测：预计考题以客观题的形式出现，主要涉及到信息技术审计范围和信息技术内部控制审计等方面的内容，主观题注意与风险评估程序及后面循环审计结合的考查。

【知识点】信息技术对财务报告和内部控制的影响【了解】

（一）信息技术对企业财务报告的影响

信息系统形成的信息质量影响企业编制财务报表、管理企业活动和作出适当的管理决策。

如果依赖相关信息系统所形成的财务信息和报告作为审计工作的依据，则必须考虑相关信息和报告的质量。

注册会计师需要在整个过程中考虑信息的准确性、完整性、授权体系及访问限制。

（二）信息技术对企业内部控制的积极影响

信息系统对控制的影响，取决于被审计单位对信息系统的依赖程度。信息技术的运用改变了内部控制形式与内涵，内部控制目标没有变化。自动控制并不能完全取代人工控制。

自动控制优点：

1. 有效处理大流量交易及数据；
2. 不容易被绕过；
3. 自动信息系统、数据库及操作系统的相关安全控制可以实现有效的职责分离；
4. 提高信息的及时性、准确性，并使信息变得更易获取；
5. 提高管理层对企业业务活动及相关政策的监督水平。

（三）信息技术的产生的风险

信息技术的运用对内部控制产生的特定风险

1. 可能会对数据进行错误处理，也可能去处理那些本身就错误的数据库；
2. 如果相关安全控制无效，会增加对数据信息非授权访问的风险；
3. 数据丢失风险或数据无法访问风险；
4. 不适当的人工干预，或人为绕过自动控制。

【知识点】信息技术内部控制审计【了解】

（一）信息技术一般性控制审计

信息系统一般性控制是指为了保证信息系统的安全，对整个信息系统以及外部各种环境要素实施的、对所有的应用或控制模块具有普遍影响的控制措施。

信息技术一般控制包括程序开发、程序变更、程序和数据访问以及系统运行等四个方面。

（二）信息技术应用控制审计

应用控制是设计在计算机应用系统中的、有助于达到信息处理目标的控制。信息技术应用控制一般要经过输入、处理及输出等环节。

（三）公司层面信息技术控制审计

公司层面信息技术控制包括但不限于：信息技术规划的制定；信息技术年度计划的制定；信息技术内部审计机制的建立；信息技术外包管理；信息技术预算管理；信息安全和风险管理；信息技术应急预

案的制定；信息系统架构和信息技术复杂性等。

对公司层面信息技术控制往往会执行单独的审计，以评估企业信息技术的整体控制环境，来决定信息技术一般控制和应用控制的审计重点、风险等级、审计测试方法等。

（四）信息技术一般控制、应用控制与公司层面控制三者之间的关系

公司层面信息技术控制是公司信息技术整体控制环境，决定了信息技术一般控制和信息技术应用控制的风险基调，会影响该公司的信息技术一般控制和信息技术应用控制的部署和落实。

信息技术一般控制是基础，信息技术一般控制的有效与否会直接关系到信息技术应用控制的有效性是否能够信任。

如果注册会计师发现了应用系统所依赖的信息技术一般控制存在缺陷，注册会计师可能就不能信赖应用系统按设计发挥作用。

注册会计师在执行信息技术一般控制和信息技术应用控制审计之前，会首先执行配套的公司层面信息技术控制审计，以了解公司的信息技术整体控制环境，并基于此识别出信息技术一般控制和信息技术应用控制的主要风险点以及审计重点。

【知识点】信息技术对审计过程的影响【了解】

（一）信息技术审计范围的确定

注册会计师在确定审计策略时，需要结合“被审计单位业务流程复杂度、信息系统复杂度、系统生成的交易数量、信息和复杂计算的数量、信息技术环境规模和复杂度”等方面，对信息技术审计范围进行适当考虑。

（二）审计工作对信息系统的依赖

无论被审计单位运用信息技术的程度如何，注册会计师均需了解与审计相关的信息技术一般控制和应用控制。

如果注册会计师计划依赖自动应用控制，或依赖系统生成信息的控制，就需要对相关的信息技术一般控制进行验证。当人工控制依赖系统生成的信息时，信息技术的一般控制同样重要。

（三）信息技术对审计过程的影响

1. 一般控制对控制风险的影响

注册会计师通常优先评估公司层面信息技术控制和信息技术一般控制的有效性。

2. IT 控制对控制风险和实质性程序的影响

在评估 IT 控制对控制风险和实质性程序的影响时，注册会计师需要将控制与具体的审计目标相联系。

（1）对于一般控制，注册会计师通常不将控制与具体的审计目标相联系。

（2）如果针对某一具体审计目标，注册会计师能够识别出有效的应用控制，在通过测试确定其运行有效后，注册会计师能够减少实质性程序。

3. 在不太复杂 IT 环境下的审计——绕过计算机进行审计

当面临不太复杂的 IT 环境时，注册会计师虽然仍需要了解信息技术一般控制和应用控制，但不测试其运行有效性，即不依赖其降低评估的控制风险水平，更多的审计工作将依赖非信息技术类审计方法。

4. 在较为复杂 IT 环境下的审计——穿过计算机进行审计

当面临较为复杂的 IT 环境时，“绕过计算机进行审计”就不可行，而需要“穿过计算机进行审计”。这时，注册会计师更可能需要更多运用各项审计技术和审计工具开展具体的审计工作。

第六章 审计工作底稿

考题预测：本章每年基本上会有考题，一般以客观题为主。估计分值在 2~3 分。主观题可能有两类：

1. 审计工作底稿复核、保管等与事务所质量控制相关的简答题。
2. 与具体审计程序相联系，要注意工作底稿与监盘、函证等具体程序相联系的主观题，如分析工作底稿并纠错。

【知识点】审计工作底稿的编制要求（选择题）

（一）编制目的

1. 提供充分、适当的记录，作为出具审计报告的基础；
2. 提供证据，证明注册会计师已按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

除上述目的外，编制审计工作底稿还可以实现下列目的：

- （1）有助于项目组计划和执行审计工作；
- （2）有助于负责督导的项目组成员履行指导、监督与复核审计工作的责任；
- （3）便于项目组说明其执行审计工作的情况；
- （4）保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录；
- （5）便于会计师事务所实施质量控制复核与检查；
- （6）便于监管机构和注册会计师协会根据相关法律法规或其他相关要求，对会计师事务所实施执业质量检查。

（二）记录要求

注册会计师编制的审计工作底稿，应当使“未曾接触该项审计工作”的“有经验的专业人士”清楚地了解：

- 1.（程序）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；
- 2.（证据）实施审计程序的结果和获取的审计证据；
- 3.（结论）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断。

（三）有经验的专业人士

有经验的专业人士，是指对下列方面有合理了解的人士：

1. 审计过程；
2. 相关法律法规和审计准则的规定；
3. 被审计单位所处的经营环境；
4. 与被审计单位所处行业相关的会计和审计问题。

【知识点】审计工作底稿的内容

审计工作底稿通常“不包括”的内容【记忆】

1. 已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿；
2. 对不全面或初步思考的记录；
3. 存在印刷错误或其他错误而作废的文本；
4. 重复的文件记录。

【知识点】确定审计工作底稿的格式、要素和范围时考虑的因素

在确定审计工作底稿的格式、要素和范围时，注册会计师应当考虑下列因素：

- 1.被审计单位的规模和复杂程度；
- 2.拟实施审计程序的性质；
- 3.识别出的重大错报风险；
- 4.已获取审计证据的重要程度；
- 5.识别出的例外事项的性质和范围；
- 6.当从已执行审计工作或获取审计证据的记录中不易确定结论或结论的基础时，记录结论或结论基础的必要性；
- 7.审计方法和使用的工具。

【知识点】记录重大事项（选择题）

需要记录的重大事项包括：

- 1.引起特别风险的事项；
- 2.实施审计程序的结果，该结果表明财务信息可能存在重大错报，或需要修正以前对重大错报风险的评估和针对这些风险拟采取的应对措施；
- 3.导致注册会计师难以实施必要审计程序的情形；
- 4.导致出具非标准意见审计报告的事项。

【知识点】识别特征【了解】（选择题）

识别特征，是指被测试的项目或事项表现出的征象或标志。对某一个具体项目或事项而言，其识别特征通常具有“唯一性”，这种特性可以使其他人员根据识别特征在总体中识别该项目或事项并重新执行该测试。

- 1.如在对被审计单位生成的订购单进行细节测试时，注册会计师可以以订购单的日期和其唯一编号作为测试订购单的识别特征。
- 2.对于需要选取或复核既定总体内一定金额以上的所有项目的审计程序，注册会计师可能会以实施审计程序的范围作为识别特征。
- 3.对于需要系统化抽样的审计程序，注册会计师可能会通过记录样本的来源、抽样的起点及抽样间隔来识别已选取的样本。
- 4.对于需要询问被审计单位中特定人员的审计程序，注册会计师可能会以询问的时间、被询问人的姓名及职位作为识别特征。
- 5.对于观察程序，注册会计师可以以观察的对象或观察过程、相关被观察人员及其各自的责任、观察的地点和时间作为识别特征。

【知识点】审计工作底稿的归档【记忆】**（一）归档期限**

已完成审计业务：审计报告日后 60 天内

未完成审计业务：审计业务中止后的 60 天内

【注】如果针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务，出具两个或多个不同的报告，会计师事务所应当将其视为不同的业务，在规定的归档期限内分别将审计工作底稿归整为最终审计档案。

（二）归档要求

审计工作底稿归档工作属于一项事务性的工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的结论。

在归档期间，注册会计师可以对审计工作底稿作出的变动属于事务性工作包括：

1. 删除或废弃被取代的审计工作底稿；
2. 对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引；
3. 对审计档案归整工作的完成核对表签字认可；
4. 记录在审计报告日前获取的、与项目组相关成员进行讨论并达成一致意见的审计证据。

（三）保存期限

注册会计师不应在保存期限届满前删除或废弃任何性质的审计工作底稿。

已完成审计业务：自审计报告日起至少保存 10 年

未完成审计业务：自业务中止日起至少保存 10 年

连续审计：当期归整的档案中可能包括以前年度获取的资料（有可能是 10 年以前）。注册会计师应视为当期取得并至少保存 10 年。

【知识点】审计工作底稿的变动【记忆】

（一）归档之前的变动

如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性的，注册会计师可以作出变动，可能有删除或废弃工作底稿的情况。包括记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据。

（二）归档之后的变动

1. 变动条件（情形）

（1）在出具审计报告前，注册会计师已实施了必要的审计程序，取得了充分、适当的审计证据并得出了恰当的审计结论，但审计工作底稿的记录不够充分；

（2）审计报告日后，发现例外情况要求注册会计师实施新的或追加审计程序，或导致注册会计师得出新的结论。

2. 变动原则

注册会计师不得在规定的保存期限届满前删除或废弃任何性质的审计工作底稿（归档之后的只能修改或增加，不得删除或废弃）。

3. 变动情形

修改现有审计工作底稿

增加新的审计工作底稿

4. 记录要求

在完成最终审计档案的归整工作后，如果对工作底稿进行了变动，注册会计师均应当记录下列事项：

- （1）修改或增加审计工作底稿的理由；
- （2）修改或增加审计工作底稿的时间和人员，以及复核的时间和人员。

【注】与归档前的修改不同的是，归档后的变动均应当记录修改或增加审计工作底稿的时间和人员、以及复核的时间和人员及修改或增加审计工作底稿的理由。

审计档案应当保存原审计信息（如程序、证据和结论等）。

审计档案的所有权属于承接业务的会计师事务所。

第七章 风险评估

考题预测：本章要求掌握风险评估的理念与思路。在考试时，结合风险应对和循环部分的各项目的实质性程序，以综合题的形式出现。另外有部分了解内部控制的选择题。

【知识点】审计风险准则的特点（客观题）

风险评估的总体要求：注册会计师必须“了解”被审计单位及其环境，包括内部控制，以充分“识别”和“评估”财务报表重大错报的风险，并针对评估的重大错报风险设计和实施控制测试和实质性程序。

步骤	目的	必要性
了解被审计单位及其环境	评估报表层和认定层重大错报风险	必要
控制测试	为了测试内控在防止、发现和纠正认定层重大错报方面的有效性，并据此重新评估认定层重大错报风险	非必要
实质性程序	发现认定层重大错报，降低检查风险	必要

重点理解下面的内容：

1. 要求注册会计师加强对被审计单位及其环境的了解是“必须”的程序。
2. 要求注册会计师在审计的“所有阶段”（不仅在计划阶段）都要实施风险评估程序。不得未经过风险评估，直接将风险设定为高水平。
3. 要求注册会计师将识别和评估的风险与实施的审计程序“挂钩”。
4. 实质性程序是“必须”的程序。无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对重大的各类交易、账户余额和披露实施实质性程序。
5. 要求注册会计师将识别、评估和应对风险的关键程序“形成审计工作记录”，以保证执业质量，明确执业责任。

【知识点】风险评估的作用（选择题）

了解被审计单位及其环境可为注册会计师在下列关键环节作出职业判断提供重要基础：

1. 确定重要性水平，并随着审计工作的进程评估对重要性水平的判断是否仍然适当；
2. 考虑会计政策的选择和运用是否恰当，以及财务报表的列报是否适当；
3. 识别需要特别考虑的领域，包括关联方交易、管理层运用持续经营假设的合理性，或交易是否具有合理的商业目的等；
4. 确定在实施分析程序时所使用的预期值；
5. 设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平；
6. 评价所获取审计证据的充分性和适当性。

【知识点】风险评估程序

风险评估程序，是指注册会计师为了解被审计单位及其环境而实施的程序。

风险评估程序（狭义）【记忆】：（1）询问被审计单位管理层和内部其他相关人员；（2）实施分

析程序：（3）观察和检查。

风险评估程序（广义）：风险评估程序、其他审计程序、其他信息来源以及项目组内部的讨论。

【知识点】项目组内部的讨论

（一）讨论的目标

项目组内部的讨论为项目组成员提供了交流信息和分享见解的机会。

项目组通过讨论可以使成员更好地了解在各自负责的领域中，由于舞弊或错误导致财务报表重大错报的可能性，并了解各自实施审计程序的结果如何影响审计的其他方面，包括对确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

（二）讨论的内容（讨论的内容和范围受项目组成员的职位、经验和所需要的信息的影响）【记忆】

1. 被审计单位面临的经营风险；
2. 财务报表容易发生错报的领域以及发生错报的方式；
3. 由于舞弊导致重大错报的可能性。

（三）讨论的主要领域（作用）

1. 分享了解的信息（目的：了解被审计单位，进行公开的讨论）
2. 分享审计思路和方法（目的：对意见和可能的审计方法实施头脑风暴法）
3. 指明方向（目的：为项目组指明审计方向）

（四）参与讨论的人员

1. 项目组的关键成员；
2. 信息技术或其他特殊技能的专家；
3. 重要区域项目组的关键成员（在跨地区审计中）。

（五）讨论的时间和方式

项目组应当根据审计的具体情况，在整个审计过程中“持续”交换有关财务报表发生重大错报可能性的信息。

【知识点】了解被审计单位及其环境的内容

注册会计师应当从下列方面了解被审计单位及其环境：

1. 相关行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素（外部因素）；
2. 对被审计单位财务业绩的衡量和评价（外部因素、内部因素）；
3. 被审计单位的性质；
4. 被审计单位对会计政策的选择和运用；
5. 被审计单位的目标、战略以及导致重大错报风险的相关经营风险；
6. 被审计单位的内部控制。

【知识点】了解内部控制的范围

注册会计师需要了解和评价的内部控制只是“与财务报表审计相关”的内部控制，并非被审计单位所有的内部控制。

【知识点】了解内部控制的程序

（一）对内部控制了解的深度

注册会计师对内部控制了解，包括评价控制的“设计”，并确定其是否“得到执行”，但不包括对控制是否“得到一贯执行的测试”（控制测试）。

了解内控——控制设计合理？得到执行？

控制测试——控制一贯运行有效？

（二）了解内部控制与测试控制运行有效性的关系

注册会计师在了解内部控制时，应当评价控制的设计，并确定其是否得到执行。如果控制设计不当，不需要再考虑控制是否得到执行。

了解内部控制，在于确定内部控制设计是否合理和是否得到执行，从而确定是否依赖内部控制及控制测试。

控制测试，在于确定内部控制运行是否有效，从而确定实质性程序的性质、时间和范围。

一般情况下了解内部控制并“不能取代”控制测试，除非存在某些可以使控制得到一贯运行的“自动化控制”，注册会计师对控制的了解并不能够代替对控制运行有效性的测试。

（三）了解内部控制的程序——获取控制设计和执行的审计证据【记忆】

1. “询问”被审计单位的人员；
2. “观察”特定控制的运用；
3. “检查”文件和报告；
4. “追踪”交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）。

（四）了解内部控制的步骤【理解】

1. 识别需要降低哪些风险以预防财务报表中发生重大错报；
2. 记录相关的内部控制；
3. 评估控制的执行。主要是实施穿行测试，以确信识别的内部控制实际上确实存在；
4. 评估内部控制的设计；
5. 确定内部控制是否存在重大弱点。

【知识点】了解控制环境

在审计业务承接阶段，注册会计师就需要对控制环境作出初步了解和评价。

财务报表层次的重大错报风险很可能源于薄弱的控制环境。控制环境本身并不能防止或发现并纠正各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报。控制环境与报表层次重大错报风险相关。

在评价控制环境的设计时，注册会计师应当考虑构成控制环境的下列因素（选择题）：

1. 对诚信和道德价值观念的沟通与落实；
2. 对胜任能力的重视；
3. 治理层的参与程度；
4. 管理层的理念和经营风格；
5. 组织结构及职权与责任的分配；
6. 人力资源政策与实务。

【知识点】了解被审计单位的风险评估过程【记忆】

在评价被审计单位风险评估过程的设计和执行时，注册会计师应当确定：

1. 管理层如何识别与财务报告相关的经营风险；
2. 管理层如何估计该风险的重要性；
3. 管理层如何评估风险发生的可能性；
4. 管理层如何采取措施管理这些风险。

【知识点】对控制活动的了解【理解】

注册会计师的工作重点是识别和了解针对重大错报可能发生的领域的控制活动。控制活动一般与各类交易、账户余额、列报和披露认定层次的重大错报风险相关。

在了解控制活动时，注册会计师应当重点考虑一项控制活动单独或连同其他控制活动，是否能够以及如何防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报和披露存在的重大错报。控制活动包括：

授权	包括一般授权和特别授权，授权的目的在于保证交易在管理层授权范围内进行
业绩评价	包括被审计单位分析评价实际业绩与预算的差异，以及对发现的异常差异或关系采取必要的调查与纠正
信息处理	包括信息技术的一般控制和应用控制
实物控制	包括了解对资产和记录采取适当的安全保护措施，对访问计算机程序和数据文件设置授权，以及定期盘点并将盘点记录与会计记录相核对
职责分离	包括了解被审计单位如何将交易授权、交易记录以及资产保管等职责分配给不同员工，以防同一员工在履行多项职责时可能发生的舞弊或错误。当信息技术运用于信息系统时，职责分离可以通过设置安全控制来实现

【知识点】与信息处理有关的控制（选择题）

与信息处理有关的控制活动，包括信息技术的一般控制和应用控制。注册会计师对被审计单位整体层面的控制活动进行的了解和评估，主要是针对被审计单位的一般控制活动，特别是信息技术的一般控制。

一般控制是指与多个应用系统有关的政策和程序，有助于保证信息系统持续恰当地运行，支持应用控制作用的有效发挥，通常包括数据中心和网络运行控制，系统软件的购置、修改及维护控制，接触或访问权限控制，应用系统的购置、开发及维护控制。（整体层面的控制）

应用控制是指主要在业务流程层面运行的人工或自动化程序，与用于生成、记录、处理、报告交易或其他财务数据的程序相关，通常包括检查数据计算的准确性，审核账户和试算平衡表，设置对输入数据和数字序号的自动检查，以及对例外报告进行人工干预。（业务流程层面的控制）

【知识点】在“整体层面”对内部控制了解和评估（与“报表”层次的重大错报风险相关）

整体层面控制：控制环境、风险评估、监督、信息技术一般控制等；

业务流程层面控制：控制活动、信息系统、信息技术应用控制等。

整体层面内控要素	控制环境、风险评估、监督、信息技术一般控制
了解的人员	项目组中对被审计单位情况比较了解且较有经验的成员负责，同时需要项目组其他成员的参与和配合
了解的内容	在了解内部控制的各构成要素时，注册会计师应当对被审计单位整体层面的内部控制的设计进行评价，并确定其是否得到执行
了解的方法	注册会计师可以考虑将询问被审计单位人员、观察特定控制的应用、检查文件和报告、执行穿行测试等风险评估程序相结合，以获取审计证据
与“控制环境”的关系	财务报表层次的重大错报风险很可能源于薄弱的控制环境
与“业务流程层面控制有效性”的关系	被审计单位整体层面的内部控制是否有效将直接影响重要业务流程层面控制的有效性，进而影响注册会计师拟实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围

【知识点】在业务流程层面了解内部控制（与“认定”层次的重大错报风险相关）（选择题）

业务层面内控要素	信息系统与沟通、控制活动、信息技术的应用控制
了解的时间	在“初步计划审计工作”时，注册会计师需要确定在被审计单位财务报表中可能存在重大错报风险的重大账户及其相关认定。
了解的步骤	(1) 确定被审计单位的重要业务流程和重要交易类别； (2) 了解重要交易流程，并记录获得的了解； (3) 确定可能发生错报的环节； (4) 识别和了解相关控制； (5) 执行穿行测试，证实对交易流程和相关控制的了解； (6) 进行初步评价和风险评估
了解方法	对交易流程的了解程序：(1) 检查被审计单位的手册和其他书面指引；(2) 询问被审计单位的适当人员；(3) 观察所运用的处理方法和程序；(4) 穿行测试

注册会计师可以通过检查被审计单位的手册和其他书面指引获得有关信息，还可以通过询问和观察来获得全面的了解。向适当人员询问通常是比较有效的方法。向负责处理具体业务人员的上级进行询问通常更加有效；业务越复杂，注册会计师就越有必要询问信息系统人员。

注册会计师通常只是针对每一年的“变化”修改记录流程的工作底稿，除非被审计单位的交易流程发生重大改变。

【知识点】控制的类型

- (一) 预防性控制。通常用于正常业务流程的每一项交易，以防止错报的发生。
- (二) 检查性控制。目的是发现流程中可能发生的错报（尽管有预防性控制还是会发生的错报）。

预防性控制示例表

对控制的描述（选择题）	控制用来防止的错报
生成收货报告的计算机程序，同时也更新采购档案	防止出现购货漏记账的情况
在更新采购档案之前必须先有收货报告	防止记录了未收到购货的情况
销货发票上的价格根据价格清单上的信息确定	防止销货计价错误
计算机将各凭证上的账户号码与会计科目表对比，然后进行一系列的逻辑测试	防止出现分类错报

检查性控制示例表

对控制的描述（选择题）	控制预期查出的错报
定期编制银行存款余额调节表，跟踪调查挂账的项目	在对其他项目进行审核的同时，查找存入银行但没有记入日记账的现金收入，未记录的银行现金支付或虚构入账的不真实的银行现金收入或支付，未及时入账或未正确汇总分类的银行现金收入或支付
将预算与实际费用间的差异列入计算机编制的报告中并由部门经理复核。记录所有超过预算 2% 的差异情况和解决措施	在对其他项目进行审核的同时，查找本月发生的重大分类错报或没有记录及没有发生的大笔收入、支出以及相关资产和负债项目
计算机每天比较运出货物的数量和开票数量。如果发现差异，产生报告，由开票主管复核和追查	查找没有开票和记录的出库货物，以及与真实发货无关的发票
每季度复核应收账款贷方余额并找出原因	查找未予入账的发票和销售与现金收入中的分类错误

【知识点】穿行测试

（一）执行穿行测试的目的

为了解各类重要交易在业务流程中发生、处理和记录的过程，注册会计师通常会执行穿行测试，以证实对交易流程和相关控制的了解。

（二）执行穿行测试获得的证据（和目的相关）

1. 确认对业务流程的了解；
2. 确认对重要交易的了解是完整的，即在交易流程中所有与财务报表认定相关的可能发生错报的环节都已识别；
3. 确认所获取的有关流程中的预防性控制和检查性控制信息的准确性；
4. 评估控制设计的合理性；
5. 确认控制是否得到执行；
6. 确认之前所作的书面记录的准确性。

（三）必要性

如果不打算信赖控制，注册会计师仍需要执行适当的程序（如穿行测试）以确认以前对业务流程及可能发生错报环节的了解的准确性和完整性。注册会计师通常会每年执行穿行测试。

（四）记录要求

注册会计师通常只是针对每一年的变化修改记录流程的工作底稿，除非被审计单位的交易流程发生重大改变。注册会计师将穿行测试的情况记录于工作底稿时，记录的内容包括【记忆】：

1. 穿行测试中查阅的文件；
2. 穿行测试的程序；
3. 注册会计师的发现和结论。

【知识点】初步评价和风险评估

（一）对控制的初步评价

在识别和了解控制后，根据执行上述程序及获取的审计证据，注册会计师需要评价控制“设计的合理性”并确定其“是否得到执行”。

初步评价结论	影响决策（选择题）
设计合理并得到执行	进行控制测试，减少实质性程序
设计合理但并未执行	不进行控制测试，直接实施实质性程序
设计不合理	

（二）评价决策（理解）

【知识点】识别和评估重大错报风险

（一）评估重大错报风险时考虑的因素

流程	评估重大错报风险时考虑的因素
了解	如何处理相关交易或事项？
识别	已识别的风险是什么？

评估	错报（金额影响）可能发生的规模有多大？
	事件（风险）发生的可能性有多大？

（二）识别和评估重大错报风险的审计程序

流程	目的	评估重大错报风险的审计程序
了解	熟悉被审计单位	在了解被审计单位及其环境（包括与风险相关的控制）的整个过程中，结合对财务报表中各类交易、账户余额和披露的考虑，识别风险
识别	识别认定层次错报	结合对拟测试的相关控制的考虑，将识别出的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系
	识别报表层次错报	评估识别出的风险，并评价其是否更广泛地与财务报表整体相关，进而潜在地影响多项认定
评估	评估重大性和可能性	考虑发生错报的可能性（包括发生多项错报的可能性），以及潜在错报的重大程度是否足以导致重大错报

（三）识别两个层次的重大错报风险

财务报表层次重大错报风险：某些重大错报风险可能与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。

认定层次重大错报风险：某些重大错报风险可能与特定的某类交易、账户余额、披露的认定相关。

在对重大错报风险进行识别和评估后，注册会计师应当确定，识别的重大错报风险是与特定的某类交易、账户余额和披露的认定相关，还是与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。

（四）控制环境对评估财务报表层次重大错报风险的影响

财务报表层次的重大错报风险很可能源于薄弱的控制环境。薄弱的控制环境带来的风险可能对财务报表产生广泛影响，难以限于某类交易、账户余额和披露，注册会计师应当采取总体应对措施。

（五）控制（活动）对评估认定层次重大错报风险的影响

在评估重大错报风险时，注册会计师应当将所了解的控制与特定认定相联系。注册会计师应当考虑对识别的各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险予以汇总和评估，以确定进一步审计程序的性质、时间和范围。

【知识点】特别风险

特别风险，是指注册会计师识别和评估的、根据判断认为需要特别考虑的重大错报风险。

（一）确定特别风险时应考虑的事项（选择题）

1. 风险是否属于舞弊风险；
2. 风险是否与近期经济环境、会计处理方法和其他方面的重大变化有关；
3. 交易的复杂程度；
4. 风险是否涉及重大的关联方交易；
5. 财务信息计量的主观程度，特别是对不确定事项的计量存在较大区间；
6. 风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易。

【注意】注册会计师在判断哪些风险是特别风险时，不应考虑识别出的控制对相关风险的抵消效果。

（二）考虑与特别风险相关的控制

1. 注册会计师应当评价与特别风险相关控制的设计情况，并确定其是否已经得到执行。

如果管理层未能实施控制以恰当应对特别风险，注册会计师应当认为内部控制存在“重大缺陷”，在此情况下，注册会计师应当就此类事项与“治理层”沟通。

2. 如果计划测试旨在减轻特别风险的控制运行的有效性，注册会计师不应依赖以前审计获取的关于内部控制运行有效性的审计证据。

3. 注册会计师应当专门针对识别的风险实施实质性程序，实施“细节测试”，或将实质性分析程序与细节测试相结合。

【知识点】仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

（一）作为风险评估的一部分，如果认为仅通过实质性程序获取的审计证据无法应对认定层次的重大错报风险（将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平），注册会计师应当评价被审计单位针对这些风险设计的控制，并确定其执行情况。

解释：如果认为仅通过实质性程序无法获取充分、适当的审计证据时，注册会计师应当重新了解被审计单位的内部控制。

（二）在被审计单位对日常交易采用“高度自动化处理”的情况下，审计证据可能仅以电子形式存在，其充分性和适当性通常取决于自动化信息系统相关控制的有效性，注册会计师应当考虑仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当审计证据的可能性。

【知识点】对风险评估的修正

评估重大错报风险与了解被审计单位及其环境一样，也是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终。

（一）注册会计师对重大错报风险的评估可能基于预期控制运行有效这一判断，即相关控制可以防止或发现并纠正认定层次的重大错报。（初评）

（二）在测试控制运行的有效性时，注册会计师获取的证据可能表明相关控制在被审计期间并未有效运行。（再评）

（三）在实施实质性程序后，注册会计师可能发现错报的金额和频率比在风险评估时预计的金额和频率要高。（终评）

如果通过实施进一步审计程序获取的审计证据与初始评估获取的审计证据相矛盾，注册会计师应当修正风险评估结果，并相应修改原计划实施的进一步审计程序。

第八章 风险应对

考题预测：本章考核主要以客观题的形式考核控制测试的为主，估计分值在5分以内。综合题也可能出现，主要与风险评估结合。

两条路线：

财务报表层次重大错报风险→总体应对措施

认定层次的重大错报风险→进一步审计程序（控制测试和实质性程序）

注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施，并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平。

【知识点】针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险确定下列总体应对措施：【记忆】

1. 向项目组强调保持职业怀疑的必要性。
2. 指派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家的工作。
3. 提供更多的督导。
4. 在选择拟实施的进一步审计程序时融入更多的不可预见的因素。
5. 对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围作出总体修改。

【知识点】当控制环境存在缺陷时的考虑【记忆】

如果控制环境存在缺陷，注册会计师在对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围作出总体修改时应当考虑：

1. 性质：通过实施实质性程序获取更广泛的审计证据；
2. 时间：在期末而非期中实施更多的审计程序；
3. 范围：增加拟纳入审计范围（如增加拟纳入审计范围经营地点的数量）。

【知识点】增加审计程序不可预见性的方法（选择题）

（一）范围：对某些以前未测试过的低于设定的重要性水平或风险较小的账户余额和认定实施实质性程序；

（二）时间：调整实施审计程序的时间，使其超出被审计单位的预期；

（三）选样：采取不同的审计抽样方法，使当年抽取的测试样本与以前有所不同；

（四）地点：选取不同的地点实施审计程序，或预先不告知被审计单位所选定的测试地点。

【知识点】总体应对措施对拟实施进一步审计程序的总体方案的影响

（一）拟实施进一步审计程序的总体审计方案包括实质性方案（以实质性程序为主）、综合性方案（控制测试+实质性程序）

（二）当评估的财务报表层次重大错报风险属于“高风险水平”（并相应采取更强调审计程序不可预见性、重视调整审计程序的性质、时间安排和范围等总体应对措施）时，拟实施进一步审计程序的总体方案往往更倾向于“实质性方案”。

【知识点】控制测试的含义和要求（理解）

（一）定义

控制测试，是指用于评价内部控制在防止或发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性的审计程序。

目的：

了解内控——控制是否设计合理？是否执行？

控制测试——控制运行是否有效？

（二）控制测试的内容【记忆】

1. 控制在所审计期间的相关时点是如何运行的；
2. 控制是否得到一贯执行；
3. 控制由谁或以何种方式执行。

（三）测试的要求【记忆】

1. 必须进行控制测试的情况

- （1）在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；
- （2）仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。

【解释】（1）如果注册会计师在风险评估时预期内部控制运行有效，随后拟实施的进一步审计程序就“必须”包括控制测试，且实质性程序自然会受到之前控制测试结果的影响。

（2）如果认为仅实施实质性程序获取的审计证据无法将认定层次的检查风险降至可接受的低水平，注册会计师“应当”实施相关的控制测试，以获取控制运行有效性的审计证据。

2. 不需要进行控制测试的情况

注册会计师在下列情况下可能认为仅实施实质性程序就是适当的。

- （1）注册会计师的风险评估程序未能识别出与认定相关的任何控制；
- （2）注册会计师认为控制测试很可能不符合成本效益原则。

【知识点】控制测试的性质

计划从控制测试中获取的保证水平越高，对有关控制运行有效性的审计证据的可靠性要求越高。

双重目的测试。注册会计师可以考虑针对同一交易同时实施控制测试和细节测试，以评价控制是否有效运行和发现认定层次的重大错报，实现双重目的。

控制测试程序的类型：询问、观察、检查、重新执行。【记忆】

通常只有当询问、观察和检查结合在一起无法获取充分的审计证据时，注册会计师才考虑重新执行来证实控制运行的有效性。

【知识点】控制测试的特别考虑（理解）

（一）对于一项自动化的应用控制，如果支持其运行的信息技术一般控制有效，注册会计师测试一次应用程序控制便可能足以获得对控制有效运行的较高的保证水平。注册会计师可以利用该项控制得以执行的审计证据和信息技术一般控制（特别是对系统变动的控制）运行有效性的审计证据，作为支持该项控制在相关期间运行有效性的重要审计证据。

（二）实施实质性程序的结果对控制测试结果的影响

一般来说，控制测试的结果会影响到运用于相关的认定的实质性程序，实施实质性程序后的结果也会对控制测试结果的评价产生影响：

1. 如果通过实施实质性程序发现某项认定存在错报，注册会计师应当评价该错报对相关控制的运行

有效性的影响：

- (1) 降低对相关控制的信赖程度；
- (2) 调整实质性程序的性质；
- (3) 扩大实质性程序的范围。

2. 如果实施实质性程序发现被审计单位没有识别出的重大错报，通常表明内部控制存在重大缺陷，注册会计师应当就这些缺陷与“管理层和治理层”进行沟通。

【知识点】如何考虑期中审计证据

(一) 注册会计师一般在“期中”进行控制测试。如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，并拟利用该证据，注册会计师应当实施下列审计程序：

1. 获取这些控制在剩余期间发生重大变化的审计证据；
2. 确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据。(变化? → 补充证据)

(二) 剩余期间控制变化对审计判断的影响

1. 如果控制在剩余期间“没有发生变化”，注册会计师可能决定信赖期中获取的审计证据；
2. 如果控制在剩余期间“发生了变化”(如信息系统、业务流程、人事管理等发生变动)，注册会计师需要了解并测试控制的变化对期中审计证据的影响。

(三) 对剩余期间还需获取的补充审计证据因素(选择题，理解)

针对期中证据以外的、剩余期间的补充证据，注册会计师应当考虑下列因素：

1. 评估的认定层次重大错报风险的重要程度；
2. 在期中测试的特定控制；
3. 在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度；
4. 剩余期间的长度；
5. 在信赖控制的基础上拟缩小进一步实质性程序的范围；
6. 控制环境；
7. 被审计单位对控制的监督。

【知识点】如何考虑以前审计获取的审计证据

基本思路：考虑拟信赖的以前审计中测试的控制在本期是否发生变化

该控制是否针对特别风险——该控制在最近两年是否被测试过——考虑是否在本年度测试该控制(是否变化)

情况	条件	程序
控制在本期“发生变化”	考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关	如果拟信赖的控制自上次测试后已发生变化，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制的运行有效性
控制在本期“未发生变化”	且不属于旨在减轻特别风险的控制	运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行有效性，以及本次测试与上次测试的时间间隔，但每“三年”至少对控制测试一次。

(一) 在确定利用以前获取的有关控制运行有效性的审计证据是否适当以及再次测试控制的时间间隔时，注册会计师应当考虑的因素或情况包括(选择题)：

1. 内部控制其他要素的有效性。例如，当被审计单位控制环境薄弱或对控制的监督薄弱时，注册会计师应当缩短再次测试控制的时间间隔或完全不信赖以前审计获取的审计证据。
2. 控制特征(人工控制还是自动化控制)产生的风险。当相关控制中人工控制的成分较大时，注册

会计师可能决定在本期审计中继续测试该控制的运行有效性。

3. 信息技术一般控制的有效性。当信息技术一般控制薄弱时，注册会计师可能更少地依赖以前审计获取的审计证据。

4. 影响内部控制的重大人事变动。例如，当所审计期间发生了对控制运行产生重大影响的人事变动时，注册会计师可能决定在本期审计中不依赖以前审计获取的审计证据。

5. 由于环境发生变化而特定控制缺乏相应变化导致的风险。当环境的变化表明需要对控制做出相应的变动，但控制却没有做出相应变动时，注册会计师不应再依赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据。

6. 重大错报风险和对控制的信赖程度。如果重大错报风险较高或对控制的信赖程度较高，注册会计师应当缩短再次测试控制的时间间隔或完全不信赖以前审计获取的审计证据。

7. 如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当在每次审计时从中选取足够数量的控制，测试其运行有效性。

（二）每年测试一部分控制的要求

如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当在每次审计时从中选取足够数量的控制，测试其运行有效性。

（三）不得依赖以前审计所获取证据的情形

对于“旨在减轻特别风险的控制”，不论该控制在本期是否发生变化，注册会计师都不应依赖以前审计获取的证据，应当在每次审计中都测试这类控制。

【知识点】确定控制测试范围的考虑因素（选择题，理解与抽样章节的关系）

1. 在拟信赖的期间，被审计单位“执行控制的频率”。（正向）
2. 在所审计期间，注册会计师“拟信赖控制运行有效性的时间长度”。（正向）
3. 控制的预期偏差。控制的预期偏差率越高，需要实施控制测试的范围越大（正向）。如果控制的预期偏差率过高，注册会计师可能不实施的控制测试。
4. 通过测试“与认定相关的其他控制”获取的审计证据的范围。（反向）
5. 拟获取的有关认定层次控制运行有效性的“审计证据的相关性和可靠性”。（正向）

【知识点】设计实质性程序时考虑的因素（理解）

（一）实质性程序的性质的含义

1. 细节测试，是对各类交易、账户余额和披露的具体细节进行测试，目的在于直接识别财务报表认定是否存在错报。适用于获取与某些认定相关的审计证据，如存在、准确性、计价等。

2. 实质性分析程序，主要是通过研究数据间关系评价信息，只是将该技术方法用作实质性程序，以识别各类交易、账户余额和披露及相关认定是否存在错报。适用于在一段时间内存在可预期关系的大量交易。

（二）细节测试的方向

1. 针对“存在或发生”认定的细节测试，选择财务报表项目追踪至原始业务凭证；
2. 针对“完整性”认定的细节测试，选择获取原始业务凭证，表明该业务包含在财务报表金额中。

（三）设计实质性分析程序时考虑的因素【记忆】

1. 对特定认定使用实质性分析程序的适当性；
2. 对已记录的金额或比率做出预期时，所依据的内部或外部数据的可靠性；
3. 做出预期的准确程度是否足以在计划的保证水平上识别重大错报；
4. 已记录金额与预期值之间可接受的差异额。

【知识点】如何考虑是否在期中实施实质性程序

注册会计师“可能”在期中实施实质性程序。在考虑是否在期中实施实质性程序时，应考虑：

1. 控制环境和其他相关的控制。控制环境和其他相关的控制越薄弱，注册会计师越不宜在期中实施实质性程序。
2. 实施审计程序所需信息在期中之后的可获得性。如果实施实质性程序所需信息在期中之后的获取并不存在明显困难，该因素不应成为注册会计师在期中实施实质性程序的重要影响因素。
3. 实质性程序的目标。如果针对某项认定实施实质性程序的目标就包括获取该认定的期中审计证据（从而与期末比较），注册会计师应在期中实施实质性程序。
4. 评估的重大错报风险。注册会计师评估的某项认定的重大错报风险越高，注册会计师越应当考虑将实质性程序集中于期末（或接近期末）实施。
5. 特定交易或账户余额以及相关认定的性质。例如，某些交易或账户余额以及相关认定的特殊性质（如收入截止认定、未决诉讼）决定了注册会计师必须在期末（或接近期末）实施实质性程序。
6. 剩余期间。

【知识点】实质性程序如何考虑期中审计证据

（一）如果在期中实施了实质性程序，注册会计师有两种选择：

1. 针对剩余期间实施进一步的实质性程序。
2. 将实质性程序和控制测试结合使用。

（二）如何考虑期中审计证据应注意：

1. 如果拟将期中测试得出的结论延伸至期末，注册会计师应当考虑针对剩余期间仅实施实质性程序是否足够。如果认为实施实质性程序本身不充分，还应测试剩余期间相关控制运行的有效性或针对期末实施实质性程序。
2. 对于舞弊导致的重大错报风险（特别风险），为将期中得出的结论延伸至期末而实施的审计程序通常是无效的，注册会计师应当考虑在期末或者接近期末实施实质性程序。

了解内部控制、控制测试和实质性程序比较

	了解内部控制	控制测试	实质性程序
对象	内部控制	内部控制	会计数据
目的	评价内部控制的设计合理性	评价内部控制的执行效果	评价会计数据的公允性
策略影响	是否进行控制测试（综合性方案还是实质性方案）	确定实质性程序的性质、时间和范围（包括细节测试还是实质性分析程序）	确定重大错报是否需要调整
错报或风险	评价重大错报风险	重大错报风险	确定重大错报
必要性	必须	可选择	必须
程序	询问、观察、检查、穿行测试	询问、观察、检查、重新执行	检查、监盘、函证、实质性分析程序等
测试依据	内部控制规范	内部控制规范	会计准则
测试时间	审计前期	审计前期之后	审计期中至结束
抽样方法	不适合	属性抽样	变量抽样

利用以前的证据	可利用，每次进行穿行测试	如非特别风险，且内控无变化，可利用，但每隔两年应测试一次	一般不利用，除非有证据表明与前期数据无变化
---------	--------------	------------------------------	-----------------------

信涛哥 不挂科

第九章 销售与收款循环的审计

考题预测：客观题与主观题中占的比例均较大，主要以主观题的掌握为主，在审计报告的综合题中尤为明显。

1. 与销售业务的发生、完整性、截止认定相关的程序主要以客观题为主；
2. 以“控制目标、内部控制与测试一览表”为基础的填表题；
3. 在综合题出现毛利率、应收账款周转率为基础的分析程序；
4. 指出应收账款函证的不当之处和发现问题后的处理程序的简答题；
5. 在综合题中出现应收账款贷方余额的重分类、坏账准备的计提、本年记录中的含有上年度已确认销售的退回的会计调整等。

【知识点】销售与收款循环涉及的主要业务活动与内部控制【了解与认定的关系】

（一）了解销售与收款循环涉及的主要业务活动

销售业务从接受客户订购单开始，经过信用部门赊销审批、发货、开票、记账、收款等过程。

（二）了解销售与收款循环的主要内部控制

（三）初步评估销售与收款循环的重大错报风险，设计进一步审计程序

（四）销售与收款循环的控制测试

注册会计师基于销售与收款循环的重大错报风险评估结果，制定实施进一步审计程序的总体方案（包括综合性方案和实质性方案），继而实施控制测试和实质性程序，以应对识别出的认定层次的重大错报风险。

重大错报风险描述	相关财务报表项目及认定	风险程度	是否信赖控制	进一步审计程序的总体方案	拟从控制测试中获取的保证程度	拟从实质性程序中获取的保证程度
销售收入可能未真实发生	收入：发生 应收账款：存在	特别	是	综合性方案	高	中
销售收入记录可能不完整	收入/应收账款：完整性	一般	否	实质性方案	无	低
期末收入交易可能未计入正确的期间	收入：截止 应收账款：存在/完整性	特别	否	实质性方案	无	高
发生的收入交易未能得到准确记录	收入：准确性 应收账款：计价和分摊	一般	是	综合性方案	部分	低
应收账款坏账准备的计提不准确	应收账款：计价和分摊	一般	否	实质性方案	无	中

【总结】审计方案选择：

- (1) 拟依赖内控，采用综合性方案；不拟依赖内控，采用实质性方案，不进行控制测试；
- (2) 采用综合性方案，拟从控制测试中获取的保证程度不能低（中或高）；针对特别风险，对实质性保证程度要求不能低（中或高）；针对一般风险，对实质性保证程度要求低。
- (3) 采用实质性方案，针对特别风险，对实质性保证程度要求应当高，而针对一般风险不确定。
- 例如：针对特别风险，拟从控制测试中获取的保证程度为高，则对实质性保证程度为中；拟从控制测试中获取的保证程度为中，对实质性保证程度为高。

【知识点】针对销售交易发生及完整性认定测试

- (1) 以主营业务收入明细账中的会计分录为起点，检查相关原始凭证如订购单、销售单、发运凭证、发票等，以评价已入账的营业收入是否真实发生。
- (2) 以发货凭证为起点，追查至销售发票存根和主营业务收入明细账，以确定是否存在遗漏事项（完整性认定）。采用此程序时，注册会计师必须能够确信全部发运凭证均已归档，这一点一般可以通过检查发运凭证的顺序编号来查明。
- 测试“发生”目标：起点是明细账，从明细账追查至原始凭证。
- 测试“完整性”目标：起点应是发货凭证等原始凭证，由原始凭证追查至明细账。

【知识点】实施销售的截止测试（截止）。

- (1) 选取资产负债表日前后若干天一定金额以上的发运凭证，与应收账款和收入明细账进行核对；同时，从应收账款和收入明细账选取在资产负债表日前后若干天一定金额以上的凭证，与发运凭证核对，以确定销售是否存在跨期现象；
- (2) 复核资产负债表日前后销售和发货水平，确定业务活动水平是否异常，并考虑是否有必要追加截止测试程序；
- (3) 取得资产负债表日后所有的销售退回记录，检查是否存在提前确认收入的情况；
- (4) 结合对资产负债表日应收账款的函证程序，检查有无未取得对方认可的大额销售。

实施销售截止测试的目的：主要在于确定被审计单位主营业务收入的会计记录归属期是否正确。即应记入本期或下期的主营业务收入是否被推延至下期或提前至本期。

实施截止测试的前提：注册会计师充分了解被审计单位的收入确认会计实务，并识别能够证明某笔销售符合收入确认条件的关键单据。销售收入截止测试的两条审计路径

审计路线	目的	测试程序
以账簿记录为起点	防止高估营业收入	从资产负债表日前后若干天的账簿记录追查至记账凭证和客户签收的发运凭证，目的是证实已入账收入是否在同一期间已发货并由客户签收，有无多记收入。
以发运凭证为起点	防止低估营业收入	从资产负债表日前后若干天的已经客户签的发运凭证查至账簿记录，确定主营业务收入是否已记入恰当的会计期间。

【知识点】应收账款余额分析【理解】

1. 应收账款明细账出现贷方余额

应收账款明细账的余额一般在借方，注册会计师在分析应收账款明细账余额时，如果发现应收账款贷方余额，就应查明原因，必要时建议作重分类调整。

- 借：应收账款——××客户 ×××
- 贷：预收款项——××客户 ×××

同时应按相应比例补提坏账准备（在考题中一般题目会告诉不同账龄的坏账提取比例）：

借：资产减值损失——计提的坏账准备 ×××

贷：应收账款——坏账准备 ×××

2. 相近两年度不同账龄余额的变化分析

上年不同账龄的应收账款，在本年账龄增加1年同时其余额一般应减少（不考虑合并或债务重组等因素）。

账龄	2017年12月31日		2016年12月31日	
	金额（元）	比例（%）	金额（元）	比例（%）
1年以内	9658252.81	65.58	8805969.27	65.37
1-2年	2548613.02	17.31	3027082.47	22.46
2-3年	1437597.69	9.76	678968.42	5.04
3-4年	942223.05	6.40	789630.42	5.86
4-5年	139884.83	0.95	153086.20	1.14
5年以上			16906.00	0.13
合计	14726571.40	100	13471642.78	100

【知识点】应收账款函证【记忆】

1. 函证的方式。函证方式分为积极的函证方式和消极的函证方式。

当同时存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极的函证方式：

- （1）重大错报风险评估为低水平；
- （2）涉及大量余额较小的账户；
- （3）预期不存在大量的错误；
- （4）没有理由相信被询证者不认真对待函证。

2. 函证时间的选择。注册会计师通常以资产负债表日为截止日，在资产负债表日后适当时间内实施函证。如果重大错报风险评估为低水平，注册会计师可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序。

3. 函证的控制。注册会计师应当直接控制询证函的发送和回收。

4. 回函的处理：（1）以电子形式回函的，由于回函者的身份及其授权情况很难确定，对回函的更改也难以发觉，因此可靠性存在风险。注册会计师和回函者采用一定的程序为电子形式的回函创造安全环境，可以降低该风险。（2）如果采用积极的函证方式实施函证而未能收到回函，注册会计师应当考虑与被询证者联系。如果未能得到被询证者的回应，注册会计师应当实施替代审计程序。

对（1）未函证应收账款；（2）没回函的积极式函证；（3）对回函结果不满意的三种情况，也应采用以上替代程序，以验证这些应收账款的真实性。

替代审计程序应当能够提供与实施函证所提供的同样效果的审计证据。例如检查与销售有关的文件，包括销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等，以验证这些应收账款的真实性。

【注】替代审计程序是检查与销售有关的文件，该类文件至少应包含某特定的销售收入确认的标志性凭证。

5. 所有权问题。询证函回函的所有权归属所在会计师事务所。除法院、检察院及其他有关部门依法查阅审计工作底稿、注册会计师协会对执业情况进行检查以及前后任注册会计师沟通等情形外，会计师事务所没有义务将询证函回函提供给被审计单位作为法律诉讼证据。即使同意提供，也应保留回函原件，将复印件提供给被审计单位。

6. 对不符事项的处理【理解】

不符事项的原因可能是由于双方登记入账的时间不同，或是由于一方或双方记账错误，也可能是被

审计单位的舞弊行为。对应收账款而言，登记入账的时间不同而产生的不符事项主要表现为：

- (1) 询证函发出时，债务人已经付款，而被审计单位尚未收到货款；
- (2) 询证函发出时，被审计单位的货物已经发出并已作销售记录，但货物仍在途中，债务人尚未收到货物；
- (3) 债务人由于某种原因将货物退回，而被审计单位尚未收到；
- (4) 债务人对收到的货物的数量、质量及价格等方面有异议而全部或部分拒付货款等。

【注意】如果有简答题，一般教材中不会有现成的答案，不要把思维局限于教材，应把自己当做 CPA，我在这种情况下会怎么处理。

7. 对函证结果的总结和评价

注册会计师对函证结果可进行如下评价：

(1) 注册会计师应重新考虑：对内部控制的原有评价是否适当；控制测试的结果是否适当；分析程序的结果是否适当；相关的风险评价是否适当等。

(2) 如果函证结果表明没有审计差异，则注册会计师可以合理地推论，全部应收账款总体是正确的。

(3) 如果函证结果表明存在审计差异，注册会计师则应当估算应收账款总额中可能出现的累计差错是多少，估算未被选中进行函证的应收账款的累计差错是多少。为取得对应收账款累计差错更加准确的估计，也可以进一步扩大函证范围。

第十章 采购与付款循环的审计

考题预测：客观题与主观题均有可能。

1. 以“控制目标、关键内部控制与测试一览表”为基础的主观题；
2. 在综合题出现以折旧、维修费和减值为基础的分析程序；
3. 应付账款函证和针对其完整性、截止的审计程序的客观题；
4. 在综合题中出现固定资产计价和折旧计算的会计调整等。

【知识点】采购与付款循环涉及的主要业务活动与内部控制【了解与认定的关系】

(一) 了解采购与付款循环涉及的主要业务活动

采购与付款循环通常要经过这样的程序：请购→订货→验收→付款

(二) 了解采购与付款循环的主要内部控制

(三) 初步评估采购与付款循环的重大错报风险，设计进一步审计程序

(四) 采购与付款循环的控制测试

【知识点】应付账款的函证

1. 向债权人发送询证函。获取供应商清单考虑其完整性，并对询证函保持控制。
2. 将询证函余额与已记录金额相比较，如存在差异，检查支持性文件。
3. 对于未作回复的函证实施替代程序：如检查至付款文件、相关的采购文件或其他适当文件。
4. 如果认为回函不可靠，评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

【知识点】检查应付账款是否计入了正确的会计期间（截止），是否存在未入账的应付账款（完整性）。

1. 对本期发生的应付账款增减变动，检查至相关支持性文件（凭证——完整性）。
2. 检查资产负债表日后应付账款账户（日后账簿——截止）

检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，关注其购货发票的日期，确认其入账时间是否合理

3. 检查资产负债表日后付款（日后付款——完整性、截止）

(1) 检查银行对账单及有关付款凭证如银行汇款通知、供应商收据等。

(2) 询问被审计单位内部或外部的知情人员，查找有无未及时入账的应付账款

4. 获取被审计单位与其供应商之间的对账单（对账单——完整性、准确性）

获取并检查被审计单位与其供应商之间的对账单以及被审计单位编制的差异调节表，确定应付账款金额的准确性。

5. 结合存货监盘程序（监盘——截止、完整性）

结合存货监盘程序，检查被审计单位在资产负债日前后的存货入库资料验收报告或入库单，检查是否有大额货到单未到的情况，确认相关负债是否计入了正确的会计期间。

第十一章 生产与存货循环的审计

考题预测：本章主要对“存货的监盘”以客观题和简答题的形式进行考核。考核监盘的基本程序和不同情况的处理。在风险分析中会涉及存货的计价（销售成本、期末计价和减值）。

【知识点】存货监盘的含义

（一）存货监盘的目的

监盘存货的目的在于获取有关存货存在（数量）和状况的审计证据。

针对的认定：

- （1）存货监盘针对的主要是存货的存在认定；
- （2）对存货的完整性认定及计价认定，也能提供部分审计证据；
- （3）还可能在监盘过程中获取有关存货所有权的证据。（存货监盘本身并不足以供注册会计师确定存货的所有权，可能需要执行其他程序以应对所有权认定的相关风险）

【比较】在函证应收账款时函证可能为存在、权利和义务认定提供相关可靠的审计证据，但是不能为计价与分摊认定（应收账款涉及的坏账准备计提）提供充分的证据。

（二）存货监盘的程序

1. 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序。
2. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况。
3. 检查存货。
4. 执行抽盘。

（三）存货监盘的责任

1. 注册会计师的责任：获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据是注册会计师的责任；
2. 管理层的责任：定期盘点存货，合理确定存货的数量和状况的责任。管理层通常制定程序，要求对存货每年至少进行一次实物盘点，以作为编制财务报表的基础。

【知识点】存货监盘计划

（一）编制存货监盘计划的依据

注册会计师应当根据以下情况的基础上，编制存货监盘计划，对存货监盘做出合理安排。

1. 存货的特点；
2. 盘存制度；
3. 存货内部控制的有效性；
4. 被审计单位管理层制定的存货盘点程序。

（二）制定存货监盘计划应考虑的相关事项

在编制存货监盘计划时，注册会计师需要考虑以下事项：

1. 与存货相关的重大错报风险。
2. 与存货相关的内部控制的性质。
3. 对存货盘点是否制定了适当的程序，并下达了正确的指令。注册会计师一般需要复核或与管理层讨论其存货盘点程序。

4. 存货盘点的时间安排。

如果存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师除实施存货监盘相关审计程序外，还应当实施其他审计程序，以获取审计证据，确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录。

5. 被审计单位是否一贯采用永续盘存制。

如果被审计单位通过实地盘存制确定存货数量，则注册会计师要参加此种盘点。

如果被审计单位采用永续盘存制，注册会计师在年度中一次或多次参加盘点。

6. 存货的存放地点（包括不同存放地点的存货的重要性和重大错报风险），以确定适当的监盘地点。

7. 是否需要专家协助。

（三）存货监盘计划的主要内容【记忆】

1. 存货监盘的目标、范围及时间安排。

（1）存货监盘的目标：包括获取被审计单位资产负债表日有关存货数量和状况、以及有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据，检查存货的数量是否真实完整，是否归属被审计单位，存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。

（2）存货监盘的范围：监盘范围的大小取决于存货的内容、性质以及与存货相关的内部控制的完善程度和重大错报风险的评估结果。

（3）存货监盘的时间：监盘的时间，包括实地察看盘点现场的时间、观察存货盘点的时间和已盘点存货实施检查的时间等，应当与被审计单位实施存货盘点的时间相协调。

2. 存货监盘的要点及关注事项。

注册会计师需要重点关注的事项包括盘点期间的存货移动、存货的状况、存货的截止确认、存货的各个存放地点及金额等。

3. 参加存货监盘人员的分工。

4. 检查存货的范围。

注册会计师应当根据对被审计单位存货盘点和对被审计单位内部控制的评价结果确定检查存货的范围。

【知识点】存货的监盘程序【记忆】

（一）存货监盘程序

在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施下列审计程序：

1. 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序。
2. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况。

注册会计师应对盘点时及其前后的存货移动的控制程序进行观察；对期末存货进行截止测试，注册会计师通常可观察存货的验收入库地点和装运出库地点以执行截止测试。在存货入库和装运过程中采用连续编号的凭证时，注册会计师应当关注截止日期前的最后编号。

3. 检查存货。

在存货监盘过程中检查存货时，注册会计师应当把所有过时、毁损或陈旧存货的详细情况记录下来。

4. 执行抽盘。

注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目。

在对存货盘点结果进行测试时，注册会计师可以：

- （1）从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以测试盘点记录的准确性；
- （2）从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以获取盘点记录的完整性。

（二）存货监盘时的观察程序

次数	时间	目的
第一次	在盘点存货“前”	观察盘点现场，确定应纳入盘点范围的存货是否已适当整理和排列，并附有盘点标识，防止遗漏或重复盘点
第二次	在存货监盘过程“中”	观察管理层制定的盘点程序（如对盘点时及其前后的存货移动的控制程序）的执行情况
第三次	在存货盘点“结束前”	观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点

【知识点】抽盘差异的处理

注册会计师在实施抽盘程序时发现差异时，注册会计师应当：**【记忆】**

（一）查明原因，并及时提请被审计单位更正；

（二）考虑错误的潜在范围和重大程度，在可能的情况下，扩大检查范围以减少错误的发生或要求被审计单位重新盘点。

重新盘点的范围可限于某一特殊领域的存货或特定盘点小组。

【知识点】需要特别关注的情况【记忆】

（一）所有权

只要被审计单位拥有所有权的存货，均应纳入监盘范围。对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师应当：

1. 取得其规格、数量等有关资料；
2. 确定是否已分别存放、标明；
3. 确定均未纳入盘点的范围。

（二）存货的状况

注册会计师应当特别关注存货的状况，观察被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。为测试被审计单位存货跌价准备计提的准确性提供证据。

（三）存货移动情况

一般而言，被审计单位在盘点过程中停止生产并关闭存货存放地点以确保停止存货的移动，有利于保证盘点的准确性。

1. 在特定情况下，被审计单位可能由于实际原因无法停止生产或收发货物的，注册会计师可以根据被审计单位的具体情况考虑其无法停止存货移动的原因及其合理性。

2. 注册会计师可以通过询问管理层以及阅读被审计单位的盘点计划等方式，了解被审计单位对存货移动所采取的控制程序和对存货收发截止影响的考虑。

3. 由于实际原因无法停止生产或收发货物。可以考虑在仓库内划分出独立的过渡区域，将预计将在盘点期间领用或入库的存货存放在过渡区域，对盘点期间办理入库手续的存货暂时存放在过渡区域，以此确保相关存货只被盘点一次。

注册会计师应当特别关注存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点。

如果在盘点过程中被审计单位的生产经营仍将持续进行，注册会计师应通过实施必要的检查程序，确保在适当的期间内对存货作出了准确记录。

（四）存货的内部控制

如果对与存货相关的内部控制不满意，监盘应安排在期末或接近期末进行。

（五）存货的位置

对多处存放的同一存货，应安排在同时盘点，以免发生遗漏或重复盘点。

1. 如果被审计单位的存货存放在多个地点，注册会计师可以要求被审计单位提供一份完整的存货存放地点清单（包括期末库存量为零的仓库、租赁的仓库，以及第三方代被审计单位保管存货的仓库等），并考虑其完整性。

2. 在获取完整的存货存放地点清单的基础上，注册会计师可以根据不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果，选择适当的地点进行监盘，并记录选择这些地点的原因。

（六）包装箱封存

要求打开箱子或挪开成堆的箱子。

（七）存货的截止

注册会计师应当获取盘点日前后存货收发及移动的凭证，检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。

注册会计师通常可观察存货的“验收入库地点和装运出库地点”以执行截止测试。在存货入库和装运过程中采用“连续编号的凭证”时，注册会计师应当关注“截止日期前的最后编号”。如果被审计单位“没有使用连续编号的凭证”，注册会计师应当列出截止日期以前的“最后几笔装运和入库记录”。

注册会计师在对期末存货进行截止测试时，通常应当关注：

在存货监盘过程中，注册会计师应当获取存货验收入库、装运出库以及内部转移截止等信息，以便将来追查至被审计单位的会计记录。

截止日前入库——盘，截止日前出库——不盘，已售出未发运——不盘，已购入未入库——盘

【知识点】对特殊类型存货的监盘

通用程序：依赖存货的永续盘存记录；利用专家工作；选择样品进行化验与分析。

特殊类型存货的监盘程序

存货类型	审计程序
木材、钢筋盘条、管子	①检查标记或标识 ②利用专家或被审计单位内部有经验人员的工作
堆积型存货（糖、煤、钢废料）	①运用工程估测、几何计算、高空勘测 ②堆场中的存货堆不高，可进行实地监盘，或通过旋转存货堆加以估计 ③依赖详细的存货记录
使用磅秤测量的存货	①在监盘前和监盘过程检验磅秤的精准度，并留意磅秤的位置移动与重新调校程序 ②将检查和重新称量程序相结合 ③检查称量尺度的换算问题
使用容器储存的液、气体	①使用容器进行监盘或通过预先编号的清单列表加以确定 ②依赖永续存货记录 ③使用浸蘸、测量棒、工程报告（确定品质） ④选择样品进行化验与分析 ⑤利用专家的工作
贵金属、石器与收藏品	选择样品进行化验与分析，或利用专家的工作
生产纸浆用木材、牲畜	通过高空摄影以确定其存在性，对不同时点的数量进行比较，并依赖永续存货记录

【知识点】存货监盘结束时的的工作（简答题）【记忆】

1. 再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。

2. 取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。

3. 如果存货盘点日不是资产负债表日，应当实施适当的审计程序，确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作正确的记录（倒推）。

掌握调节法：

(1) 盘点日在结账日之前：（结账日）应结存数=盘点数+增加数-减少数

(2) 盘点日在结账日之后：（结账日）应结存数=盘点数-增加数+减少数

4. 如果采用永续盘存制核算存货，应当关注永续盘存制下的期末存货记录与存货盘点结果之间是否一致。

【知识点】监盘过程中的特殊情况

（一）监盘不可行【记忆】

1. 如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行（由存货性质和存放地点等因素造成的，例如，存货存放在对注册会计师的安全有威胁的地点），注册会计师应当实施替代审计程序（如检查盘点日后出售盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录），以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

2. 对注册会计师带来不便的一般因素不足以支持注册会计师作出实施存货监盘不可行的决定。审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。

（二）不可预见的情况

由于不可预见的情况（不可抗力导致无法亲临现场、气候因素）而导致无法在预定日期实施存货监盘，另择日期实施监盘，并对间隔期内发生的交易实施审计（倒推）。

（三）由第三方保管或控制的存货【记忆】

1. 向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况；

2. 实施检查或其他适合具体情况的审计程序（作为函证的替代程序或追加的审计程序）：

(1) 实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘（如可行）；

(2) 获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告；

(3) 检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；

(4) 当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认。

第十二章 货币资金的审计

考题预测：

1. 货币资金的内部控制（结合其他业务循环考核）；
2. 库存现金的监盘程序；
3. 银行存款的函证和对银行存款余额调节表的审计程序。

【知识点】掌握库存现金监盘程序的要点，填制库存现金监盘表

关注点	内 容
审计目标	验证库存现金的存在
监盘范围	企业各部门保管的所有现金，包括已收到但未存入银行的现金、零用金、找换金等
监盘时间	一般选择在上上午上班前或下午下班时进行，两处（含）以上的现金应同时盘点
监盘方式	突击检查
参加人员	出纳员、被审计单位会计主管人员、注册会计师
清点要求	由出纳清点现金，注册会计师现场监督

注意以下几点：

1. 若有充抵库存现金的借条、未提现支票、未作报销的原始凭证，应在“库存现金监盘表”中注明或作出必要的调整；
2. 对未能在资产负债表日进行监盘的，则需在审计日期确定监盘余额，然后倒推计算、调整至资产负债表日的金额。
3. 资产负债表中的库存现金数额应以结账日实有数额为准（理解）。

【知识点】银行存款的实质性程序

（一）分析程序（计算银行存款累计余额应收利息收入）：

1. 分析比较被审计单位银行存款应收利息收入与实际利息收入的差异是否恰当；2. 评估利息收入的合理性；3. 检查是否存在高息资金拆借；4. 确认银行存款余额是否存在；5. 利息收入是否已经完整记录。

（二）检查银行存款账户发生额

注册会计师还可以考虑对银行存款账户的发生额实施以下程序：

1. 分析不同账户发生银行存款日记账漏记银行交易的可能性，获取相关账户相关期间的全部银行对账单。
2. 如果对被审计单位银行对账单的真实性存有疑虑，注册会计师可以在被审计单位的协助下亲自到银行获取银行对账单。
3. 选取银行对账单中记录的交易与被审计单位银行存款日记账记录进行核对；从被审计单位银行存款日记账上选取样本，核对至银行对账单。
4. 浏览银行对账单，选取大额异常交易，如银行对账单上有一收一付相同金额，或分次转出相同金额等，检查被审计单位银行存款日记账上是否有该项收付金额记录。

（三）检查银行对账单和银行存款余额调节表

检查步骤	内容	
取得银行对账单	取得被审计单位加盖银行印章的银行对账单，并与银行询证函回函核对	
核对调节表余额	将银行存款余额调节表中的银行对账单余额和银行存款日记账余额分别与“银行对账单”和“银行存款日记账”核对	
检查调节表计算	检查调节表中加计数是否正确，调节后银行存款日记账余额与银行对账单余额是否一致	
检查调节事项	未达账项	审查内容
	企业已收付、银行尚未入账的事项	检查相关收付款凭证，并取得期后银行对账单，确认未达账项是否存在，银行是否已于期后入账
	银行已收付、企业尚未入账的事项	检查期后企业入账的收付款凭证，确认未达账项是否存在，必要时，提请被审计单位进行调整
关注异常事项	长期未达账项	检查是否存在挪用资金等事项
	支付异常的领款事项	检查是否载明收款人、签字不全等支付事项，确认是否存在舞弊

【注意】取得银行存款余额调节表后，注册会计师应检查调节表中未达账项的真实性，以及资产负债表日后的进账情况，如果存在应于资产负债表日之前进账的应作相应的调整。

【提示】银行存款余额调节表要会填写，格式参见教材。计算注册会计师确定的银行存款账户的余额。

（四）函证银行存款余额

函证银行存款余额是证实资产负债表所列银行存款是否存在的重要程序（存在性）。通过向往来银行的函证，注册会计师不仅可了解企业资产的存在，同时，函证还可用于发现企业未登记的银行借款和未披露的或有负债（完整性）。

关注点	内容
函证的对象和必要性	注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。 如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由
函证目标	证实资产负债表所列银行存款是否存在；发现企业未登记的银行借款和未披露的或有负债
函证对象	向被审计单位在本年存过款（含外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款）的所有银行发函，其中包括零余额账户和在本期内注销的账户
函证方式	积极式函证
函证时间	资产负债表日后

（三）其他货币资金的实质性程序

对已质押的定期存款，检查定期存单复印件，并与相应的质押合同核对。对于质押借款的定期存单，关注定期存单对应的质押借款有无入账，对于超过借款期限但仍处于质押状态的定期存款，还应关注相关借款的偿还情况，了解相关质权是否已被行使；对于为他人担保的定期存单，关注担保是否逾期及相关质权是否已被行使。

对象	内容
已质押的定期存款	检查定期存单复印件，并与相应的质押合同核对，同时关注定期存单对应的质押借款有无入账
未质押的定期存款	检查开户证实书原件
资产负债表日后已提取的定期存款	核对相应的兑付凭证等

信涛哥 不挂科

第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

考题预测：以客观题考核为主，考核注册会计师的应对措施。客观题可能与特别风险、发现舞弊措施及注册会计师的沟通等结合出题。

【本章思路】风险评估 → 应对措施 → 审计证据 → 审计结论 → 与治理层管理层沟通

对舞弊的考虑

【知识点】治理层、管理层和注册会计师对舞弊的责任【记忆】

（一）治理层、管理层的责任

防止或发现舞弊是被审计单位治理层和管理层的责任。治理层负有监督责任，治理层的监督包括考虑管理层凌驾于控制之上或对财务报告过程施加其他不当影响的可能性。

（二）注册会计师的责任

注册会计师对发现舞弊方面的责任可以从正反两个方面界定：

1. 在按照审计准则的规定执行审计工作时，注册会计师有责任对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证。

2. 由于审计的固有限制，即使注册会计师按照审计准则的规定恰当计划和执行了审计工作，也不可避免地存在财务报表中的某些重大错报未被发现的风险。注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。

财务报表审计中与舞弊相关的审计思路

- 一、风险评估程序
 - 二、识别和评估舞弊导致的重大错报风险
 - 三、应对舞弊导致的重大错报风险
 - 四、与管理层、治理层和监管机构的沟通
 - 五、评价审计证据——发现舞弊时对审计及审计报告的影响
 - 六、获取书面声明
- 解除业务约定
- 总体应对措施
- 针对舞弊导致的认定层次重大错报风险实施的审计程序
- 针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序

【知识点】风险评估程序

（一）询问：

注册会计师应当询问治理层、管理层、内部审计人员，以确定其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。此外，注册会计师还应当询问被审计单位内部的其他相关人员，以便从不同于治理层、管理层等对财务报告负有责任的人员的角度获取信息。

（二）考虑舞弊的三个风险因素（选择题）：

与编制虚假财务报告导致的错报相关的舞弊风险因素

舞弊因素	舞弊风险因素细类
------	----------

动机或压力	财务稳定性或盈利能力受到经济环境、行业状况或被审计单位经营情况的威胁
	管理层为满足第三方要求或预期而承受过度的压力
	管理层或治理层的个人财务状况受到被审计单位财务业绩的影响
	管理层或经营者受到更高级管理层或治理层对财务或经营指标过高要求的压力
机会	被审计单位所处行业或其业务的性质为编制虚假财务报告提供了机会
	组织结构复杂或不稳定
	对管理层的监督失效
	内部控制要素存在缺陷
态度或借口	管理层态度不端或缺乏诚信
	管理层与现任或前任注册会计师的关系紧张

例如（以下这些都是容易判断错的或无法判断的列举事项）：

管理层“过于关注”保持或提高股票价格或利润趋势；管理层向分析师、债权人等承诺实现“不切实际”的预期；管理层“未能及时纠正”发现的值得关注的内部控制缺陷；高级管理人员缺乏士气；股东之间存在争议；经理未对个人事务与公司业务区分。

以上都属于“态度或借口”的因素。

（三）实施分析程序：

如果发现异常关系或偏离预期的关系，注册会计师应当在识别舞弊导致的重大错报风险时考虑这些比较结果。

（四）考虑其他信息：

注册会计师应当考虑在了解被审计单位及其环境时所获取的其他信息，是否表明被审计单位存在舞弊导致的重大错报风险。其他信息可能来源于项目组内部的讨论、客户承接或续约过程以及向被审计单位提供其他服务所获得的经验。

（五）组织项目组讨论。

【知识点】识别和评估舞弊导致的重大错报风险【理解】

舞弊导致的重大错报风险属于需要注册会计师特别考虑的重大错报风险，即特别风险。

收入舞弊假定：

1. 在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当基于“收入确认”存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

2. 如果未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出结论的理由。

【知识点】针对舞弊导致的财务报表层次重大错报风险的总体应对措施【记忆】

（一）在分派和督导项目组成员时，考虑承担重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力，并考虑由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果；

（二）评价被审计单位对会计政策（特别是涉及主观计量和复杂交易的会计政策）的选择和运用，是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息作出虚假报告；

（三）在选择审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的不可预见性。

【知识点】针对舞弊导致的认定层次重大错报风险实施的审计程序

1. 改变拟定审计程序的“性质”，以获取更为可靠、相关的审计证据，或获取其他佐证性信息，包

括更加重视实地观察或检查，在实施函证程序时改变常规函证的内容，询问被审计单位的非财务人员等。

2. 改变实质性程序的“时间”，包括在期末或接近期末实施实质性程序，或针对本期较早时间发生的交易事项或贯穿于整个本期的交易事项实施测试。

3. 改变审计程序的“范围”，包括扩大样本规模，采用更详细的数据实施分析程序等。

【知识点】针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序【记忆】

管理层凌驾于控制之上的风险属于特别风险，针对该特别风险应当实施的审计程序包括：

（一）会计调整的舞弊

测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当。

1. 向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动；

2. 选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试，或考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

（二）会计估计的舞弊

复核会计估计是否存在偏向，并评价产生这种偏向的环境是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。

1. 评价管理层在做出会计估计时所作的判断和决策是否反映出管理层的某种偏向（即使判断和决策单独看起来是合理的），从而可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。

2. 如果存在偏向，注册会计师应当从整体上重新评价会计估计。

3. 追溯复核与以前年度财务报表反映的重大会计估计相关的管理层判断和假设。

追溯复核的目的是判断是否存在管理层偏向的迹象，而不是质疑以前年度依据当时可获得的信息而作出的职业判断。

（三）异常交易的舞弊

对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易，评价其商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。

【知识点】会计分录测试

（一）会计分录和其他调整的类型

标准会计分录——记录被审计单位的日常经营活动或经常性的会计估计——受信息系统一般控制和其他系统性控制的影响。

非标准会计分录——记录被审计单位日常经营活动之外的事项或异常交易——具有较高的重大错报风险。

其他调整——为编制合并财务报表而作出的调整分录和抵销分录——不受被审计单位内部控制的影响。

（二）会计分录测试的步骤

1. 了解被审计单位的财务报告流程，以及针对会计分录和其他调整已实施的控制，必要时，测试相关控制的运行有效性；

2. 确定待测试会计分录和其他调整的总体，并测试总体的完整性；

3. 从总体中选取待测试的会计分录及其他调整；

4. 测试选取的会计分录及其他调整，并记录测试结果。

【知识点】发现舞弊时对审计的影响

(一) 发现错报

如果发现某项错报，注册会计师应当考虑该项错报是否表明存在舞弊。

(二) 发现错报是舞弊或可能是舞弊导致的

1. 即使错报金额对财务报表的影响并不重大，注册会计师仍应考虑错报涉及的人员在被审计单位中的职位。

2. 如果错报涉及较高级别的管理层，即使错报金额对财务报表的影响并不重大，也可能表明存在更具广泛影响的问题。

(三) 认为存在舞弊或可能存在舞弊时的措施

1. 过去：重新考虑此前获取的审计证据的可靠性，包括管理层声明的完整性和可信性，以及作为审计证据的文件和会计记录的真实性和完整性，并考虑管理层与员工或第三方串通舞弊的可能性；

2. 未来：重新评估舞弊导致的重大错报风险，并考虑重新评估的结果对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

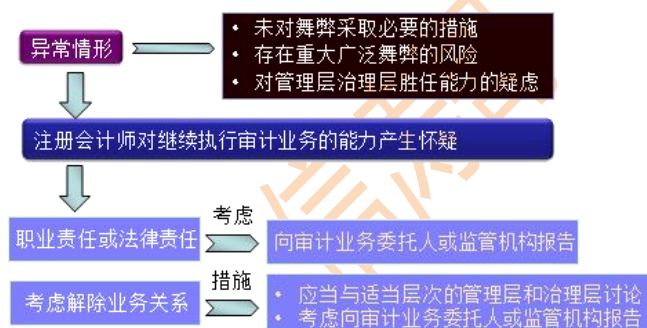
如果存在舞弊的迹象，由于舞弊涉及实施舞弊的动机或压力、机会或借口，因此一个舞弊事项不太可能孤立发生。注册会计师应当评价该项错报对审计工作其他方面的影响，特别是对管理层声明可靠性的影响。

(四) 存在舞弊或可能存在舞弊的措施

1. 未来：重新评估舞弊导致的重大错报风险的评估结果，以及该结果对旨在应对审计程序的性质、时间安排和范围的影响；

2. 过去：重新考虑此前获取的审计证据的可靠性，并考虑相关的情形是否表明可能存在涉及员工、管理层或第三方的串通舞弊。

(五) 无法继续执行审计业务



1. 异常情形

对注册会计师继续执行审计业务的能力产生怀疑的异常情形：

(1) 被审计单位没有针对舞弊采取适当的、注册会计师根据具体情况认为必要的措施，即使该舞弊对财务报表并不重大；

(2) 注册会计师对由于舞弊导致的重大错报风险的考虑以及实施审计测试的结果，表明存在重大且广泛的舞弊风险；

(3) 注册会计师对管理层或治理层的胜任能力或诚信产生重大疑虑。

2. 采取的措施

(1) 确定适用于具体情况的职业责任和法律责任，包括是否需要向审计业务委托人或监管机构报告；

(2) 考虑是否需要解除业务关系约定。

【知识点】与管理层、治理层和监管机构的沟通

（一）与管理层的沟通。

如果发现舞弊或可能存在舞弊时，注册会计师应当尽快将此类事项与适当层次的管理层沟通。通常情况下，适当层级的管理层应当比涉嫌舞弊人员至少高出一个级别。

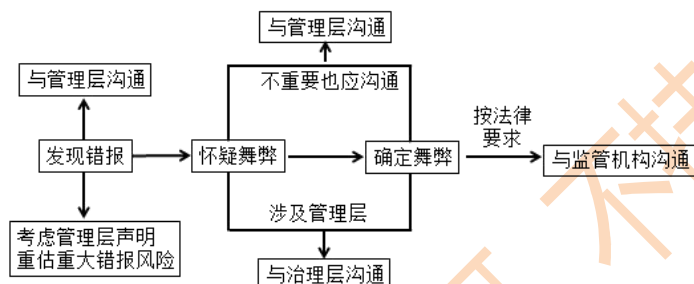
（二）与治理层的沟通。

如果确定或怀疑舞弊涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能导致财务报表重大错报的其他人员，注册会计师应当尽早将此类事项与治理层沟通（选择题）：

1. 对管理层评估的性质、范围和频率的疑虑，这些评估是针对旨在防止和发现舞弊的控制及财务报表可能存在的重大错报风险而实施的；
2. 管理层未能恰当应对识别出的值得关注的内部控制缺陷或舞弊；
3. 注册会计师对被审计单位控制环境的评价，包括对管理层胜任能力和诚信的疑虑；
4. 可能表明存在编制虚假财务报告的管理层行为，例如，对会计政策的选择和运用可能表明管理层操纵利润，以影响财务报表使用者对被审计单位业绩和盈利能力的看法，从而欺骗财务报表使用者；
5. 对超出正常经营过程的交易的授权的适当性和完整性的疑虑。

（三）与监管机构的沟通。

如果识别出舞弊或怀疑存在舞弊，注册会计师应当确定是否有责任向被审计单位以外的机构报告。



对法律法规的考虑

【知识点】管理层与注册会计师对违反法律法规的责任

违反法律法规，是指被审计单位有意或无意地违背除适用的财务报告编制基础以外的现行法律法规的行为。

（一）管理层遵守法律法规的责任

在治理层的监督下确保被审计单位的经营符合法律法规的规定。

（二）注册会计师的责任

1. 有责任：注册会计师有责任对财务报表整体不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证。
2. 无责任：注册会计师没有责任防止被审计单位违反法律法规行为，也不能期望其发现所有的违反法律法规行为。

【知识点】识别违反法律法规的程序

（一）主动识别程序【记忆】

违反法律法规的类型	注册会计师的程序
直接影响财务报表的法律法规（如税法）	应当获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据
非直接影响财务报表的其他	仅实施“向管理层和治理层（如适用）询问”和“检查被审计单位与

法律法规（如劳动法）	许可证颁发机构或监管机构的往来函件”等特定的审计程序，识别可能对财务报表产生重大影响的违反其他法律法规的行为
------------	--

（二）被动识别程序（选择题）

为形成审计意见所实施的审计程序，可能使注册会计师注意到识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为。这些审计程序可能包括：

1. 阅读会议纪要；
2. 向被审计单位管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况；
3. 对某类交易、账户余额和披露实施细节测试。

【知识点】识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序

情况	审计程序
注意到与识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为相关的信息时	①了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境；（事项性质） ②获取进一步的信息，以评价对财务报表可能产生的影响。（报表影响）
怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时	①如果治理层能够提供额外审计证据，注册会计师可以与治理层讨论其发现。 ②如果管理层或治理层（如适用）不能向注册会计师提供充分的信息，证明被审计单位遵守了法律法规，注册会计师可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顾问咨询。 ③如果认为向被审计单位法律顾问咨询是不适当的或不满意其提供的意见，注册会计师可以考虑向所在会计师事务所的法律顾问咨询。 与治理层讨论→向被审计单位或外部法律顾问咨询→向其所在会计师事务所的法律顾问咨询

【知识点】与管理层、治理层和监管机构沟通违反法规的行为（选择题）

（一）与管理层的沟通

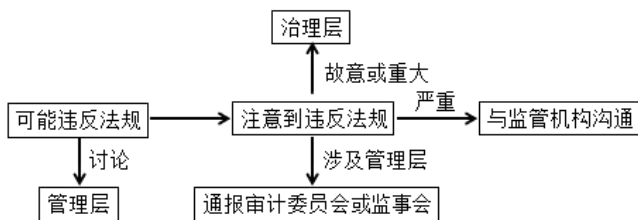
注册会计师如认为可能存在违反法规行为时，一般应先与“管理层”讨论。

（二）与治理层的沟通

1. 注册会计师应将“注意到”的违反法规行为与治理层沟通，但不必沟通“明显不重要”的事项；
2. 如果根据判断认为需要沟通的违反法律法规行为是“故意”或“重大”的，注册会计师应当就此“尽快”向治理层通报。
3. 如果怀疑违反法律法规行为涉及“管理层”或“治理层”，注册会计师应当向被审计单位审计委员会或监事会等更高层级的机构通报。

（三）与监管机构的沟通

如果注册会计师发现和确定的“严重”违反法律法规的行为，注册会计师应当考虑是否有责任向被审计单位以外的监管机构和执法机构等相关机构或人员报告。必要时，征询法律意见。



第十四章 审计沟通

考题预测：本章可能会以选择题形式考核，如果是简答题，则可能与其他章节结合。

与治理层沟通

【知识点】与治理层沟通对象的确定【理解】

注册会计师通过了解，运用职业判断，可以确定适当的沟通对象。

1. 被审计单位也会指定其治理结构中相对固定的人员或组织（如审计委员会）负责与注册会计师进行沟通。上市公司董事会一般设有若干专门委员会，其中审计委员会的职责中通常包括与注册会计师的沟通。

2. 如果由于被审计单位的治理结构没有被清楚地界定，导致注册会计师无法清楚地识别适当的沟通对象，被审计单位也没有指定适当的沟通对象，注册会计师就应当尽早与审计委托人商定沟通对象，并就商定的结果形成备忘录或其他形式的书面记录。

3. 在同时设有审计委员会和监事会的公司，一般并不需要同时与这两个组织进行沟通，此时就需要向委托人印证了解到的相关信息。

4. 在上市公司审计中，有关注册会计师独立性问题的沟通，其沟通对象最好是被审计单位治理结构中有权决定聘任、解聘注册会计师的组织或人员。如公司章程规定对注册会计师的聘任、解聘由股东大会（股东会）决定时，注册会计师可能也需要与股东大会（股东会）进行沟通。

【知识点】与治理层沟通的事项的确定【记忆】

注册会计师没有必要就全部沟通事项与治理层整体（与董事会或股东会或股东大会）进行沟通。

有关管理层的胜任能力和诚信问题方面的事项，就不宜与兼任高级管理职务的治理层成员沟通。

法定沟通事项	1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任 2. 计划的审计范围和时间安排 3. 审计中发现的重大问题 4. 值得关注的内部控制缺陷 5. 注册会计师的独立性
补充事项	与治理层监督财务报表之外的责任相关

【知识点】沟通事项一：注册会计师与财务报表审计相关的责任【了解】（选择题）

注册会计师应当与治理层沟通注册会计师与财务报表审计相关的责任，包括：

- （一）注册会计师负责对管理层在治理层监督下编制的财务报表形成和发表意见；
- （二）财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

注册会计师与财务报表审计相关的责任通常包含在审计业务约定书或记录审计业务约定条款的其他适当形式的书面协议中（书面沟通）。

【知识点】沟通事项二：计划的审计范围和时间安排【了解】（选择题）

(一) 沟通的要求

注册会计师应当与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况（包括识别的特别风险），不必沟通具体审计程序的性质和时间安排。

注册会计师应当就计划的审计范围和时间安排的总体情况直接与治理层作简要沟通。

(二) 沟通的主要事项

1. 沟通的事项可能包括：

- (1) 注册会计师拟如何应对由于舞弊或错误导致的特别风险以及重大错报风险评估水平较高的领域；
- (2) 注册会计师对与审计相关的内部控制采取的方案；
- (3) 在审计中对重要性概念的运用；
- (4) 实施计划的审计程序或评价审计结果需要的专门技术或知识的性质和程度，包括利用专家的工作；

作：

- (5) 注册会计师对哪些事项可能需要重点关注因而可能构成关键审计事项所作的初步判断。

2. 可能适合与治理层讨论的计划方面的其他事项：

(1) 治理层对下列问题的看法

- ① 与被审计单位治理结构中的哪些适当人员沟通；
 - ② 治理层和管理层之间的责任分配；
 - ③ 被审计单位的目标和战略，以及可能导致重大错报的相关经营风险；
 - ④ 治理层认为审计过程中需要特别关注的事项，及治理层要求注册会计师追加审计程序的领域；
 - ⑤ 与监管机构的重要沟通；
 - ⑥ 治理层认为可能会影响财务报表审计的其他事项。
- (2) 注册会计师拟利用内部审计工作的程度；
 - (3) 治理层对内部控制和舞弊的态度、认识和措施；
 - (4) 治理层对会计准则、公司治理实务、交易所上市规则和相关事项变化的措施；
 - (5) 治理层对以前与注册会计师沟通作出的反应。

【知识点】沟通事项三：审计中发现的重大问题【记忆】（选择题）

(1) 注册会计师对被审计单位会计实务重大方面的质量的看法	选用的会计政策、作出的会计估计、财务报表的披露等
(2) 审计工作中遇到的重大困难	① 管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延； ② 不合理地要求缩短完成审计工作的时间； ③ 为获取充分适当的审计证据需要付出的努力远远超过预期； ④ 无法获取预期的信息； ⑤ 管理层对注册会计师施加的限制； ⑥ 管理层不愿意按照要求对被审计单位持续经营能力进行评估，或不愿意延长评估期间
(3) 已与管理层讨论或需要书面沟通的审计中出现的重大事项，以及注册会计师要求提供的书面声明，除非治理层全部成员参与管理被审计单位	① 影响被审计单位的业务环境，以及可能影响重大错报风险的经营计划和战略； ② 对管理层就会计或审计问题向其他专业人士进行咨询的关注； ③ 管理层在首次委托或连续委托注册会计师时，就会计实务、审计准则应用、审计或其他服务费用与注册会计师进行的讨论或书面沟通
(4) 影响审计报告形式和内容的情形。	① 注册会计师预期在审计报告中发表非无保留意见； ② 报告与持续经营相关的重大不确定性； ③ 沟通关键审计事项；

	④注册会计师认为有必要（或应当）增加强调事项段或其他事项段。
（5）审计中出现的、根据职业判断认为对监督财务报告过程重大的其他事项	这些事项包括已更正的、含有已审计财务报表的文件中的其他信息存在的对事实的重大错报或重大不一致。

【知识点】沟通事项四：值得关注的内部控制缺陷（书面沟通）

如果识别出内部控制缺陷，注册会计师应当根据已执行的审计工作，确定该缺陷单独或连同其他缺陷是否构成值得关注的内部控制缺陷。

沟通形式：注册会计师应当以书面形式及时向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

【知识点】沟通事项五：注册会计师的独立性（书面沟通）

对独立性的要求及防范措施	①对独立性的不利影响，包括因自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力产生的不利影响； ②法律法规和职业规范规定的防范措施、被审计单位采取的防范措施，以及会计师事务所内部自身的防范措施
上市实体审计中的沟通	①就审计项目组成员、会计师事务所其他相关人员以及会计师事务所按照法律法规和职业道德守则的规定保持了独立性作出声明。 ②根据职业判断，注册会计师认为会计师事务所、网络事务所与被审计单位之间存在的可能影响独立性的所有关系和其他事项。 ③为消除对独立性的不利影响或将其降至可接受的水平，已经采取的相关防护措施

【知识点】沟通事项六：补充事项

（一）概念：补充事项不一定与监督财务报告流程有关，但对治理层监督被审计单位的战略方向或与被审计单位受托责任相关的义务很可能是重要的。这些事项可能包括与治理结构或过程有关的重大问题、缺乏适当授权的高级管理层作出的重大决策或行动。

（二）沟通要求：

1. 审计准则并不要求注册会计师设计程序来识别与治理层沟通的补充事项。
2. 如果需要沟通补充事项，注册会计师使治理层注意下列事项可能是适当的：
 - （1）识别和沟通这类事项对审计目的（旨在对财务报表形成意见）而言，只是附带的；
 - （2）除对财务报表形成审计意见所需实施的审计程序外，没有专门针对这些事项实施其他程序；
 - （3）没有实施程序来确定是否还存在其他的同类事项。

【知识点】沟通的过程（双向沟通）

（一）注册会计师在与治理层沟通特定事项前，通常先与管理层进行讨论，除非这些事项（管理层的胜任能力和诚信问题）不适合与管理层讨论。

（二）治理层全部成员参与管理被审计单位，如果就审计准则要求沟通的事项已与负有管理责任的人员沟通，且这些人员同时负有治理责任，注册会计师无需就这些事项再次与负有治理责任的相同人员沟通。然而，注册会计师应当确信与负有管理责任人员的沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。如果可能存在这种情况，注册会计师需要对如何运用沟通的要求进行调整。

（三）注册会计师可以在与治理层沟通前与内部审计人员讨论相关事项。

沟通次序：管理层→（内部审计）→审计委员会（监事会）→董事会→股东大会（股东会）

【知识点】沟通的形式与时间**(一) 沟通的形式**

有效的沟通可能包括结构化的陈述、书面报告以及不太正式的沟通（包括讨论）。对于审计中发现的重大问题，如果根据职业判断认为采用口头形式沟通不适当，应当以书面形式沟通，当然，书面沟通不必包括审计过程中的所有事项；对于审计准则要求的注册会计师的独立性，注册会计师也应当以书面形式与治理层沟通。注册会计师还应当以书面形式向治理层通报值得关注的内部控制缺陷。

(二) 沟通的时间安排

对于审计中遇到的重大困难，如果治理层能够协助注册会计师克服这些困难，或者这些困难可能导致发表非无保留意见，应尽快予以沟通；对于注册会计师注意到的内部控制缺陷，在书面沟通前，应尽快向治理层口头沟通。

【知识点】与第三方的沟通**(一) 治理层向第三方提供沟通文件**

治理层可能希望向第三方（如银行或特定监管机构）提供注册会计师书面沟通文件的副本。在向第三方提供为治理层编制的书面沟通文件时，应在书面沟通文件中声明以下内容：

1. 书面沟通文件仅为治理层的使用而编制，不应被第三方依赖；
2. 注册会计师对第三方不承担责任；
3. 书面沟通文件向第三方披露或分发的任何限制。

(二) 注册会计师向第三方提供沟通文件

除非法律法规要求向第三方提供注册会计师与治理层的书面沟通文件的副本，否则注册会计师在向第三方提供前可能需要事先征得治理层同意。

前后任注册会计师的沟通**【知识点】前后任注册会计师沟通的总体要求****(一) 前后任注册会计师的含义**

注册会计师	含义	情形
前任注册会计师	是指已对被审计单位上期财务报表进行审计，但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师	① 已对最近一期财务报表发表了审计意见的某会计师事务所的注册会计师； ② 接受委托但未完成审计工作的某会计师事务所的注册会计师
后任注册会计师	是指正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师对被审计单位本期财务报表进行审计的注册会计师	① 在签订业务约定书之前，正在考虑接受委托的注册会计师； ② 已接受委托并签订业务约定书，接替前任注册会计师执行财务报表审计业务的注册会计师

【注】前任注册会计师特征：与被审计单位签约，并已从事了审计工作。

(二) 沟通原则

1. 沟通发起：后任注册会计师；
2. 沟通前提：征得被审计单位的同意；
3. 沟通方式：可以采用口头和书面等方式；
4. 沟通记录：后任注册会计师应当将沟通情况记录于工作底稿；

5. 保密：前后任注册会计师应当对沟通中获得的信息保密。

【知识点】接受委托前的沟通【记忆】

必要性	必要程序。在接受委托前，后任注册会计师“必须”与前任注册会计师进行沟通
目的	了解被审计单位更换会计师事务所的原因以及是否存在不应接受委托的情况，确定是否接受委托
沟通前提	征得被审计单位的同意
沟通形式	主要采用询问的方式
沟通内容	①是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题； ②前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧； ③前任注册会计师曾与被审计单位治理层（如监事会、审计委员会或其他类似机构）沟通通过的关于管理层舞弊、违反法规行为以及内部控制的重大缺陷等问题； ④前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因
答复要求	如果受到被审计单位的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师做出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的，并说明原因
未得到答复或答复有限的处理	①如果得到的答复是有限的 后任注册会计师应当判断是否存在由被审计单位或潜在法律诉讼引起的答复限制，并考虑这一情况对自己接受业务委托的影响； ②如果未得到答复 后任注册会计师应设法以其他方式与前任注册会计师再次进行沟通。如果仍得不到答复，后任可以致函前任，说明如果在适当的时间内得不到答复，将假设不存在专业方面的原因使其拒绝接受委托，并表明拟接受此项业务委托

【知识点】接受委托后的沟通

必要性	非必要程序。后任注册会计师根据审计工作需要自行决定
目的	利用前任注册会计师的工作
沟通前提	征得被审计单位的同意
沟通形式	主要包括查阅前任注册会计师的工作底稿及询问有关事项等
沟通内容	查阅的内容包括有关审计计划、控制测试、审计结论的工作底稿，以及其他具有延续性的对本期审计产生重大影响的会计、审计事项的工作底稿
沟通要求	前任注册会计师应当自主决定是否允许后任注册会计师获取工作底稿部分内容，或摘录部分工作底稿。 如果前任注册会计师决定向后任注册会计师提供工作底稿，可考虑进一步从被审计单位（前审计客户）处获取一份确认函，应当自主决定可供后任注册会计师查阅、复印或摘录的工作底稿内容。 在允许查阅工作底稿之前，前任注册会计师应当向后任注册会计师获取确认函，就工作底稿的使用目的、范围和责任等与其达成一致意见。 后任注册会计师应当对自身实施的审计程序和得出的审计结论负责。后任注册会计师不应在审计报告中表明依赖了前任注册会计师的审计报告或工作

【知识点】后任发现前任审计的财务报表可能存在重大错报时的处理

（一）安排三方会谈

如果发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报，后任注册会计师应当：

1. 告知管理层；
2. 提请“被审计单位”告知前任注册会计师；
3. 必要时，后任注册会计师可要求被审计单位“安排三方会谈”。

（二）被审计单位拒绝告知前任，或前任拒绝参加三方会谈，或后任对解决问题的方案不满意，后任注册会计师应当考虑：

1. 这种情况对当前审计业务的潜在影响，并根据具体情况出具恰当的审计报告。
2. 是否退出当前审计业务。
3. 向其法律顾问咨询，以便决定如何采取进一步措施。

信涛哥 不挂科

第十五章 注册会计师利用他人的工作

考题预测：考试中出现客观题或简答题的概率较大，注意与职业道德守则、业务承接等部分内容结合命题。

利用他人的工作，包括利用内部审计、专家、前任注册会计师、组成部分注册会计师等的工作。

目的：提高审计工作效率，在一定程度上保证质量。

原则：利用他人工作不能减轻注册会计师的责任，在审计意见报告中一般不能提及他人的工作，即使提及，也要达成一致意见，同时也不减轻注册会计师的责任。

步骤：

1. 考虑是否需要利用

利用其工作能否达到审计目的（对注册会计师审计程序产生的预期影响）

2. 考虑是否能利用

（1）客观性（含职业道德、独立性）；

（2）专业胜任能力（应有的职业关注或专长领域）；

（3）达成一致意见（进行有效的沟通）。

3. 评价他人的工作

实施程序以评价他人的工作是否足以实现审计目的，如果评价结果为不恰当时，应采取措施。

利用内部审计的工作

【知识点】内部审计和注册会计师的关系

（一）内部审计和注册会计师的关系

1. 两者用以实现各自目标的某些方式通常是相似的。

2. 内部审计对象与注册会计师审计对象也密切相关，甚至存在部分重叠。

内部审计与注册会计师审计用以实现各自目标的某些手段存在相近之处，内部审计工作的某些部分可能有助于注册会计师的工作。注册会计师通过了解与评估内部审计工作，利用可信赖的内部审计工作相关部分的成果，可以减少不必要的重复劳动，提高审计工作效率。

（二）利用内部审计工作不能减轻注册会计师的责任（选择题）

1. 注册会计师应当对发表的审计意见独立承担责任。

2. 注册会计师必须对与财务报表审计有关的所有重大事项独立作出职业判断，而不应完全依赖内部审计工作。

3. 审计过程中涉及的职业判断，如重大错报风险的评估、重要性水平的确定、样本规模的确定、对会计政策和会计估计的评估等，均应当由注册会计师负责执行（选择题）。

【知识点】确定是否利用以及在多大程度上利用内部审计人员的工作（选择题）

（一）是否利用

在确定内部审计人员的工作是否可能足以实现审计目的时，注册会计师应当评价：

1. 内部审计的客观性；
2. 内部审计人员的专业胜任能力以及在执行工作时是否可能保持应有的职业关注；
3. 内部审计人员和注册会计师之间是否可能进行有效的沟通。

(二) 在多大程度上利用

在确定内部审计人员的工作对注册会计师审计程序的性质、时间安排和范围产生的预期影响时，注册会计师应当考虑：

1. 内部审计人员已执行或拟执行的特定工作的性质和范围；
2. 针对特定类别的交易、账户余额和披露，评估的认定层次重大错报风险；
3. 在评价支持相关认定的审计证据时，内部审计人员的主观程度。

【知识点】确定内部审计人员的特定工作是否足以实现审计目的（选择题）

确定内部审计人员的特定工作是否足以实现审计目的时，注册会计师应当评价：

1. 内部审计工作是否由经过充分技术培训且精通业务的人员执行；
2. 内部审计人员的工作是否得到适当的监督、复核和记录；
3. 内部审计人员是否已经获取充分、适当的审计证据，使其能够得出合理的结论；
4. 内部审计人员得出的结论是否恰当，编制的报告是否与已执行工作的结果一致；
5. 内部审计人员披露的例外或异常事项是否得到恰当解决。

【知识点】影响到注册会计师在对内部审计特定工作进行评价的基础上实施进一步审计程序的因素

实施进一步审计程序的性质、时间安排和范围取决于注册会计师对下列因素的判断：

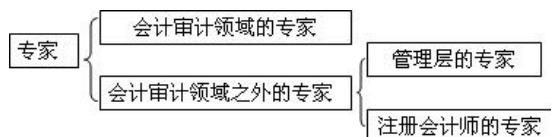
- (一) 对相关领域的重大错报风险的评估。
- (二) 对内部审计的评估。
- (三) 对内部审计人员特定工作的评价。

【知识点】评价内部审计人员的特定工作时实施的审计程序【记忆】

1. 检查内部审计人员已经检查过的项目；
2. 检查其他类似项目；
3. 观察内部审计人员正在实施的程序。

利用专家的工作

【知识点】专家的定义



专家，即注册会计师的专家，是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。专家既可能是会计师事务所内部专家，也可能是会计师事务所外部专家。

注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用专家的工作而减轻。

利用专家工作的流程：

1. 确定是否利用专家的工作；
2. 利用专家的工作；
3. 评价专家工作的恰当性。

【知识点】可能需要利用专家工作的审计程序范围（选择题）

注册会计师在执行下列工作时（审计全过程）可能需要利用专家的工作：

1. 了解被审计单位及其环境；
2. 识别和评估重大错报风险；
3. 针对评估的财务报表层次风险，确定并实施总体应对措施；
4. 针对评估的认定层次风险，设计和实施进一步审计程序，包括控制测试和实质性程序；
5. 在对财务报表形成审计意见时，评价已获取的审计证据的充分性和适当性。

【知识点】在管理层编制财务报表过程中利用了管理层的专家的工作时，注册会计师在确定是否利用专家的工作时应考虑的因素（简答题）

如果管理层在编制财务报表时利用了管理层的专家的工作，注册会计师需要确定是否利用专家的工作，如果需要利用，确定何时利用以及在多大程度上利用，以满足上述要求。

在确定是否利用专家的工作时应考虑的因素：

1. 管理层在编制财务报表时是否利用了专家的工作；
2. 所涉及事项的性质和重要性，包括复杂程度；
3. 事项存在的重大错报风险；
4. 应对识别出的风险的预期程序的性质，包括对专家的工作的了解和具有的经验，以及是否可以获得替代性的审计证据。

【知识点】利用专家的工作前——考虑利用专家的工作时的审计程序

在考虑利用专家的工作时，注册会计师应当：

1. 评价专家是否具有实现审计目的所必需的胜任能力、专业素质和客观性；
2. 充分了解专家的专长领域；
3. 与专家就相关重要事项达成一致意见；
4. 评价专家的工作是否足以实现审计目的。

【知识点】与专家达成一致意见

无论是对外部专家还是内部专家，注册会计师都有必要就这些事项与其达成一致意见，并根据需要形成书面协议。

（一）专家工作的性质、范围和目标

当就专家工作的性质、范围和目标达成一致意见时，注册会计师通常需要与专家讨论需要遵守的相关技术标准、其他职业准则或行业要求。

要注意，外部专家不受事务所质量控制政策和程序的约束。

（二）注册会计师和专家各自的角色和责任

1. 由注册会计师还是专家对原始数据实施细节测试；
2. 同意注册会计师与被审计单位或其他人员讨论专家的工作结果或结论，必要时，包括同意注册会计师将专家的工作结果或结论的细节作为注册会计师在审计报告中发表非无保留意见的基础；
3. 将注册会计师对专家工作形成的结论告知专家；

4. 就工作底稿的使用和保管达成的一致意见:

- (1) 当专家是项目组的成员时, 专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分;
- (2) 外部专家的工作底稿属于外部专家, 不是审计工作底稿的一部分。
- (三) 注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围
- (四) 对专家遵守保密规定的要求

适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款同样也适用于专家。

【知识点】利用专家的工作后——评价专家的工作的特定审计程序（选择题）

评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的特定程序可能包括:

1. 询问专家。
2. 复核专家的工作底稿和报告。
3. 实施用于证实的程序, 例如: 观察专家的工作; 检查已公布的数据, 如来源于信誉高、权威的渠道的统计报告; 向第三方询证相关事项; 执行详细的分析程序; 重新计算。
4. 与具有相关专长的其他专家讨论。
5. 与管理层讨论专家的报告。

【知识点】利用专家的工作后——评价专家的工作是否足以实现审计目的

注册会计师应当评价专家的工作是否足以实现审计目的, 评价的内容包括:

1. 数据: 如果专家的工作涉及使用重要的原始数据, 这些原始数据的相关性、完整性和准确性。
2. 假设: 如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法, 这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性;
3. 结论: 专家的工作结果或结论的相关性和合理性, 以及与其他审计证据的一致性。

【知识点】评价结果为不恰当时措施

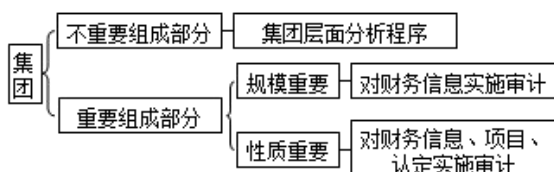
如果确定专家的工作不足以实现审计目的, 注册会计师应当采取下列措施之一:

1. 就专家拟执行的进一步工作的性质和范围, 与专家达成一致意见;
2. 根据具体情况, 实施追加的审计程序;
3. 通过雇用、聘请其他专家。

如果注册会计师认为专家的工作不足以实现审计目的, 且实施了追加的审计程序, 或者通过雇用、聘请其他专家后仍不能解决问题, 则意味着没有获取充分、适当的审计证据, 注册会计师有必要发表非无保留意见。

第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

【知识点】集团与组成部分



【知识点】集团财务报表审计中的责任设定

集团项目合伙人及其所在的会计师事务所对整个集团财务报表审计工作及审计意见负全部责任，这一责任不因利用组成部分注册会计师的工作而减轻。

(一) 注册会计师对集团财务报表出具的审计报告不应提及组成部分注册会计师，除非法律法规另有规定。

(二) 如果法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，审计报告应当指明，这种提及并不减轻集团项目合伙人及其所在的会计师事务所对集团审计意见承担的责任。

(三) 如果因未能就组成部分财务信息获取充分、适当的审计证据，导致集团项目组在对集团财务报表出具的审计报告中发表非无保留意见，集团项目组需要在形成保留/否定/无法表示意见的基础部分中说明不能获取充分、适当审计证据的原因，除非法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，并且这样做对充分说明情况是必要的，否则不应提及组成部分注册会计师。

【知识点】了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

在集团审计中，审计风险包括组成部分注册会计师可能没有发现组成部分财务信息存在的错报的风险，以及集团项目组可能没有发现该错报的风险（组成部分注册会计师没有发现，集团项目组也没有发现该错报的可能性）。

(一) 了解集团、组成部分及其环境

为识别和评估重大错报风险，注册会计师应当了解：

1. 在业务承接或保持阶段获取信息的基础上，进一步了解集团及其环境、集团组成部分及其环境，包括集团层面控制；

2. 了解合并过程，包括集团管理层向组成部分下达的指令。

(二) 了解集团、组成部分及其环境的程序

集团项目组可以基于下列信息，在集团层面评估集团财务报表重大错报风险：

1. 在了解集团及其环境、集团组成部分及其环境和合并过程时获取的信息，包括在评价集团层面控制以及与合并过程相关的控制的设计和获取的审计证据；

2. 从组成部分注册会计师获取的信息。

(三) 集团项目组成员和组成部分注册会计师的讨论

集团项目组成员和组成部分注册会计师对集团财务报表重大错报风险（包括舞弊风险）的讨论。项

目组关键成员需要讨论由于舞弊或错误导致被审计单位财务报表发生重大错报的可能性，并特别强调舞弊导致的风险。参与讨论的成员还可能包括组成部分注册会计师。

【知识点】了解组成部分注册会计师

（一）了解组成部分注册会计师的要求

1. 需要了解：只有集团项目组要求由组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作时，才需要了解组成部分注册会计师。

2. 不需要了解：如果集团项目组计划仅在集团层面对某些组成部分实施分析程序，就无需了解这些组成部分注册会计师。

（二）了解的内容

如果计划要求组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作，集团项目组应当了解下列事项：

1. 组成部分注册会计师是否了解并将遵守与集团审计相关的职业道德要求，特别是独立性要求；
2. 组成部分注册会计师是否具备专业胜任能力；
3. 集团项目组参与组成部分注册会计师工作的程度是否足以获取充分、适当的审计证据；
4. 组成部分注册会计师是否处于积极的监管环境中。

【知识点】组成部分注册会计师的独立性与专业胜任能力（选择题）

当基于集团审计目的对组成部分财务信息执行相关工作时，组成部分注册会计师需要遵守与集团审计相关的职业道德要求。

（一）集团项目组参与组成部分注册会计师的工作

集团项目组可以通过参与组成部分注册会计师的工作、实施追加的风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计程序，消除对组成部分注册会计师专业胜任能力的并非重大的疑虑（如认为其缺乏行业专门知识），或消除组成部分注册会计师未处于积极有效的监管环境中的影响。

（二）集团项目组可能亲自独立执行相关工作

在不能通过参与其工作消除影响的情况下，集团项目组应当亲自独立执行相关工作：

1. 组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求；
2. 集团项目组对组成部分注册会计师职业道德、专业胜任能力（如认为其缺乏会计审计专业知识）和所处的监管环境存有重大疑虑。

通过参与组成部分注册会计师的工作不能消除的影响	集团项目组参与组成部分注册会计师的工作可消除的影响
<ol style="list-style-type: none"> 1. 不符合集团审计的独立性要求； 2. 对职业道德存在重大疑虑； 3. 对专业胜任能力存在重大疑虑； 4. 对监管环境存在重大疑虑 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 对注册会计师专业胜任能力的并非重大的疑虑（如认为其缺乏行业专门知识）； 2. 注册会计师未处于积极有效的监管环境中

【知识点】重要性

（一）集团财务报表审计的重要性

在制定集团总体审计策略时，集团项目组确定集团财务报表整体的重要性。

根据集团的特定情况，确定适用于特定类别交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平。

（二）组成部分重要性

1. 组成部分的重要性应当由集团项目组确定。

(1) 组成部分重要性低于集团财务报表整体的重要性，但无须采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式。

(2) 对不同组成部分确定的重要性的汇总数，有可能高于集团财务报表整体重要性。

2. 如果组成部分实际执行的重要性由组成部分注册会计师确定，集团项目组应当评价其适当性。

3. 如果仅计划在集团层面对某组成部分实施分析程序，无需为该组成部分确定重要性。

4. 如果对组成部分财务信息执行审阅，也应当确定组成部分重要性，其重要性水平的确定应与审计一致。

5. 组成部分注册会计师需要将在组成部分财务信息中识别出的超过临界值的错报通报给集团项目组。

【知识点】集团项目组应亲自执行或由组成部分注册会计师代为执行的相关工作的考虑因素

集团项目组确定对组成部分财务信息拟执行工作的类型以及参与组成部分注册会计师工作的程度，受下列因素影响：

1. 组成部分的重要程度；

2. 识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险；

3. 对集团层面控制的设计的评价，以及其是否得到执行的判断；

4. 集团项目组对组成部分注册会计师的了解。

【知识点】对重要组成部分需执行的工作

(一) 对因规模而重要的组成部分

对于具有财务重大性的单个组成部分，集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当运用该组成部分的重要性，对组成部分财务信息实施“审计”。

(二) 对因风险而重要的组成部分【记忆】

由于其特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险的重要组成部分，集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当执行下列一项或多项工作：

1. 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施“审计”；（报表）

2. 针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施“审计”；（项目）

3. 针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的“审计”程序。（认定）

【知识点】对不重要的组成部分所需执行的工作

(一) 对不重要的组成部分所需执行的工作

对于不重要的组成部分，集团项目组应当在集团层面实施分析程序。此时就无需了解这些组成部分注册会计师。

(二) 已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理【记忆】

集团项目组应当选择某些不重要的组成部分，并对已选择的组成部分财务信息亲自执行或由代表集团项目组的组成部分注册会计师执行下列一项或多项工作：

1. 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施“审计”；

2. 对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施“审计”；

3. 实施特定“审计”程序；

4. 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施“审阅”。

【知识点】参与组成部分注册会计师的工作

(一) 重要组成部分

如果由组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行审计，集团项目组应当参与组成部分注册会计师实施的风险评估程序，以识别导致集团财务报表发生重大错报的特别风险（最低要求）。

(二) 不重要组成部分

如果组成部分是不重要的组成部分，集团项目组参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围，将根据集团项目组对组成部分注册会计师的了解的不同而不同。而该组成部分不是重要组成部分这一事实，成为次要考虑的因素。

即使某一组成部分未被视作重要组成部分，集团项目组仍可能决定参与组成部分注册会计师的风险评估，因为集团项目组对组成部分注册会计师专业胜任能力的并非重大的疑虑（如认为其缺乏行业专业知识），或者组成部分注册会计师未处于积极有效的监管环境中。

如果集团项目组对不重要的组成部分实施集团层面实施分析程序，就无需了解组成部分注册会计师。

【知识点】与组成部分注册会计师的沟通

双向沟通：集团项目组清晰、及时地通报工作要求，是集团项目组和组成部分注册会计师之间形成有效的双向沟通关系的基础。

(一) 集团项目组向组成部分注册会计师的通报

集团项目组应当及时向组成部分注册会计师通报工作要求。通报的内容应当明确组成部分注册会计师应执行的工作和集团项目组对其工作的利用，以及组成部分注册会计师与集团项目组沟通的形式和内容。

(二) 组成部分注册会计师向集团项目组沟通的事项

集团项目组应当要求组成部分注册会计师沟通与得出集团审计结论相关的事项。在配合集团项目组时，如果法律法规未予禁止，组成部分注册会计师可以允许集团项目组接触相关审计工作底稿。

(三) 评价与组成部分注册会计师的沟通

集团项目组应当评价与组成部分注册会计师的沟通：

1. 与组成部分注册会计师、组成部分管理层或集团管理层（如适用）讨论在评价过程中发现的重大事项；

2. 确定是否有必要复核组成部分注册会计师审计工作底稿的相关部分。

如果认为组成部分注册会计师的工作不充分，集团项目组应当确定需要实施哪些追加的程序，以及这些程序是由组成部分注册会计师还是由集团项目组实施。

【知识点】与集团管理层和集团治理层的沟通

(一) 与集团管理层的沟通

1. 内部控制缺陷

在确定需要将哪些识别出的内部控制缺陷向集团治理层和集团管理层通报时，集团项目组应当考虑：

(1) 集团项目组识别出的集团层面及组成部分层面内部控制缺陷；

(2) 组成部分注册会计师提请集团项目组关注的内部控制缺陷。

2. 舞弊

如果集团项目组识别出舞弊或组成部分注册会计师提请集团项目组关注舞弊，或者有关信息表明可能存在舞弊，集团项目组应当及时向适当层级的集团管理层通报，以便管理层告知主要负责防止和发现舞弊事项的人员。

3. 组成部分注册会计师对组成部分财务报表发表审计意见（法定审计）

(1) 集团项目组应当要求集团管理层告知组成部分管理层其尚未知悉的、集团项目组注意到的可能

对组成部分财务报表产生重要影响的事项。

(2) 如果集团管理层拒绝向组成部分管理层通报该事项，集团项目组应当与集团治理层进行讨论。

(3) 如果该事项仍未得到解决，集团项目组在遵守法律法规和职业准则有关保密要求的前提下，应当考虑是否建议组成部分注册会计师在该事项得到解决之前，不对组成部分财务报表出具审计报告。

(二) 与集团治理层的沟通

集团项目组向集团治理层通报的事项，可能包括组成部分注册会计师提请集团项目组关注，并且集团项目组根据职业判断认为与集团治理层责任相关的重大事项。

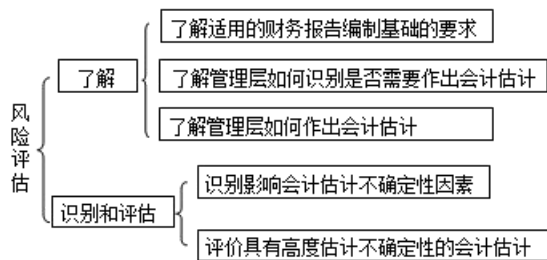
信涛哥 不挂科

第十七章 其他特殊项目的审计

考题预测：本章可能会以客观题的形式出现。

会计估计的审计

【知识点】风险评估程序【记忆】



（一）了解管理层如何识别是否需要作出会计估计

注册会计师主要通过询问管理层，以了解：

1. 被审计单位是否已从事可能需要作出会计估计的新型交易；
2. 需要作出会计估计的交易的条款是否已改变；
3. 由于适用的财务报告编制基础的要求或其他规定的变化，与会计估计相关的会计政策是否已经相应变化；
4. 可能要求管理层修改或作出新会计估计的外部监管变化或其他不受管理层控制的变化是否已经发生；

5. 是否已经发生可能需要作出新估计或修改现有估计的新情况或事项。

（二）了解管理层如何作出会计估计

注册会计师应了解管理层在编制财务报表过程中，如何作出的会计估计：

1. 与会计估计相关控制；
2. 会计估计所依据的假设；
3. 用以作出会计估计的方法，包括模型（如适用）；
4. 用以作出会计估计的方法是否已经发生或应当发生不同于上期的变化，以及变化的原因；
5. 管理层是否利用专家的工作；
6. 管理层是否评估以及如何评估估计不确定性的影响。

【知识点】识别和评估风险

具有高度估计不确定性的会计估计会导致特别风险。具有高度估计不确定性的会计估计包括：（选择题）

1. 高度依赖判断的会计估计，如对未决诉讼的结果或未来现金流量的金额和时间安排的判断，而未决诉讼的结果或未来现金流量的金额和时间安排取决于多年后才能确定结果的不确定事项；
2. 未采用经认可的计量技术计算的会计估计；

3. 注册会计师对上期财务报表中类似会计估计进行复核的结果表明最初会计估计与实际结果之间存在很大差异，在这种情况下管理层作出的会计估计；

4. 采用高度专业化的、由被审计单位自主开发的模型，或在缺乏可观察到的输入数据的情况下作出的公允价值会计估计。

如果认为会计估计导致特别风险，注册会计师需要了解与会计估计相关的控制，包括控制活动。

【知识点】应对措施【记忆】

在应对评估的重大错报风险时，注册会计师应当考虑会计估计的性质，并实施下列一项或多项程序：

1. 确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计的审计证据；（用事实说话）

2. 测试与管理层如何作出会计估计相关的控制的运行有效性，并实施恰当的实质性程序，测试管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据；（你是如何估计的）

3. 作出注册会计师的点估计或区间估计，以评价管理层的点估计。（我来估计）

（一）确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计的审计证据

如果截至审计报告日可能发生的事项预期发生并提供用以证实或否定会计估计的审计证据，确定这些事项是否提供有关会计估计的审计证据可能是恰当的应对措施。在这种情况下，可能没有必要对会计估计实施追加的审计程序。

（二）测试与管理层如何作出会计估计相关的控制的运行有效性，并实施恰当的实质性程序

如果管理层作出会计估计的流程的设计、执行和维护良好，测试与管理层如何作出会计估计相关的控制运行的有效性可能是适当的。

（三）测试管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据

在进行测试时，注册会计师应当评价：

1. 管理层使用的假设（合理性）；
2. 计量方法（恰当性）；
3. 模型的使用（恰当性）。

测试管理层如何作出会计估计还可能涉及下列方面：

1. 测试会计估计所依据的数据的准确性、完整性和相关性，以及管理层是否使用这些数据和假设恰当地作出会计估计；

2. 考虑外部数据或信息的来源、相关性和可靠性，包括从管理层聘请的、用以协助其作出会计估计的外部专家那里获取的数据或信息；

3. 重新计算会计估计，并复核有关会计估计信息的内在一致性；

4. 考虑管理层的复核和批准流程。

【知识点】评价会计估计的合理性并确定错报

注册会计师应当根据获取的审计证据，评价财务报表中的会计估计在适用的财务报告编制基础上是合理的还是存在错报。根据获取的审计证据，注册会计师可能认为这些证据指向与管理层的点估计不同的会计估计。

1. 当审计证据支持点估计时，注册会计师的点估计（300万元）与管理层的点估计（400万元）之间的差异构成错报（100万元）。

2. 当注册会计师认为使用其区间估计能够获取充分、适当的审计证据时，则在注册会计师区间估计（280-320万元）之外的管理层的点估计（400万元）得不到审计证据的支持。在这种情况下，错报不小于管理层的点估计与注册会计师区间估计之间的最小差异（80万元）。

【注】注册会计师的估计所采用的假设和方法可能与管理层的点估计不同。注册会计师应当充分了解

管理层的假设或方法。如果使用区间估计，注册会计师应当缩小区间估计，直至该区间估计范围内的所有结果均可被视为“合理”。一般当区间缩小至等于或低于实际执行的重要性时，该区间估计对于评价管理层的点估计是适当的。

【知识点】识别可能存在管理层偏向的迹象

注册会计师应当复核管理层在作出会计估计时的判断和决策，以识别是否可能存在管理层偏向的迹象。

与会计估计相关的、可能存在管理层偏向迹象的例子包括：（选择题）

1. 管理层主观地认为环境已经发生变化，并相应地改变会计估计或估计方法；
2. 针对公允价值会计估计，被审计单位的自有假设与可观察到的市场假设不一致，但仍使用被审计单位的自有假设；
3. 管理层选择或作出重大假设以产生有利于管理层目标的点估计；
4. 选择带有乐观或悲观倾向的点估计。

关联方关系及其交易的审计

【知识点】风险评估程序

1. 主动实施程序——识别和评估与关联方关系及其交易的重大错报风险的程序

- （1）询问管理层；
- （2）了解与关联方关系及其交易相关的控制；
- （3）项目组内部的讨论。

2. 被动发现——在检查记录或文件时对关联方信息保持警觉

某些安排或其他信息可能显示管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易，在审计过程中检查记录或文件时，注册会计师应当对这些安排或其他信息保持警觉。

- （1）检查记录或文件

为确定是否存在管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易，注册会计师应当对某些可能提供有关关联方关系及其交易信息的记录或文件进行检查。

- （2）询问管理层

如果识别出被审计单位超出正常经营过程的重大交易，注册会计师应当向管理层询问这些交易的性质以及是否涉及关联方。

【知识点】识别和评估重大错报风险（选择题）

如果在实施与关联方有关的风险评估程序和相关工作中识别出舞弊风险因素，注册会计师应当在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时考虑这些信息。

（一）关联方施加的支配性影响可能表现在下列方面：

1. 关联方否决管理层或治理层作出的重大经营决策；
2. 重大交易需经关联方的最终批准；
3. 对关联方提出的业务建议，管理层和治理层未曾或很少进行讨论；
4. 对涉及关联方（或与关联方关系密切的家庭成员）的交易，极少进行独立复核和批准。

（二）在出现其他风险因素的情况下，存在具有支配性影响的关联方，可能表明存在由于舞弊导致的特别风险：

1. 异常频繁变更高级管理人员或专业顾问，可能表明被审计单位为关联方谋取利益而从事不道德或虚假的交易；

2. 利用中间机构从事难以判断是否具有正当商业理由的重大交易，可能表明关联方出于欺诈目的，通过控制这些中间机构从交易中获利；

3. 有证据显示关联方过度干涉或关注会计政策的选择或重大会计估计的作出，可能表明存在虚假财务报告。

【知识点】应对措施【记忆】

1. 识别出可能存在管理层以前未识别出或未披露的关联方关系或交易的安排或信息时

注册会计师应当确定相关情况是否能够证实关联方关系或关联方交易的存在。

2. 识别出管理层以前未识别出或未披露的关联方关系或重大关联方交易

(1) 立即将相关信息向项目组其他成员通报，确定是否需要重新评估重大错报风险。

(2) 在适用的财务报告编制基础对关联方作出规定的情况下，要求管理层识别与新识别出的关联方之间发生的所有交易，以便注册会计师作出进一步评价，并询问与关联方关系及其交易相关的控制为何未能识别或披露该关联方关系或交易。

(3) 对新识别出的关联方或重大关联方交易实施恰当的实质性程序。

(4) 重新考虑可能存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的其他关联方或重大关联方交易的风险，如有必要，实施追加的审计程序。

(5) 如果管理层不披露关联方关系或交易看似是有意的，因而显示可能存在由于舞弊导致的重大错报风险，评价这一情况对审计的影响。注册会计师因此还可能考虑是否有必要重新评价管理层对询问的答复以及管理层声明的可靠性。

3. 对于识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易，注册会计师应当：

(1) 检查相关合同或协议并加以评价；

(2) 获取超常重大交易已经恰当授权和批准的审计证据。

但授权和批准不足以就是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报风险得出结论。

持续经营的审计

管理层应当对持续经营能力作出评估，即使某些财务报告编制基础没有对此作出明确规定，管理层也需要在编制财务报表时评估持续经营能力。管理层评估持续经营能力涵盖的期间应当是自财务报表日起的十二个月。

【知识点】对持续经营能力作出的风险评估程序

注册会计师应当考虑是否存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，并确定管理层是否已对被审计单位持续经营能力作出初步评估。

(一) 管理层已对持续经营能力作出初步评估

1. 如果管理层已对持续经营能力作出初步评估，注册会计师应当与管理层进行讨论，并确定管理层是否已识别出单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况；

2. 如果管理层已识别出这些事项或情况，注册会计师应当与其讨论应对计划。

(二) 管理层未对持续经营能力作出初步评估【记忆】

如果管理层未对持续经营能力作出初步评估，注册会计师应当：

1. 与管理层讨论其拟运用持续经营假设的理由；

2. 询问是否存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况；
3. 提请管理层对持续经营能力做出评估。

【知识点】评价管理层对持续经营能力作出的评估

1. 管理层评估涵盖期间的评价

可预见的将来是指财务报表日后的 12 个月。

2. 对管理层的评估（支持性分析）和注册会计师的评价

（1）在某些情况下，管理层缺乏详细分析以支持其评估，可能不妨碍注册会计师确定管理层运用持续经营假设是否适合具体情况（纠正管理层缺乏详细分析的错误不是注册会计师的责任）。

（2）如果其他审计程序足以使注册会计师认为管理层在编制财务报表时运用的持续经营假设适合具体情况，注册会计师可能无需实施详细的评价程序，就可以对管理层评估的适当性得出结论。

（3）在其他情况下，注册会计师评价管理层对被审计单位持续经营能力所作的评估，可能包括评价管理层作出评估时遵循的程序、评估依据的假设、管理层的未来应对计划以及管理层的计划在当前情况下是否可行。

3. 超出管理层评估期间的事项或情况

注册会计师应当“询问”管理层是否知悉超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险。

除实施“询问”程序外，注册会计师“没有责任”设计其他审计程序。

【知识点】与持续经营能力有关的审计结论与报告【记忆】

如果认为运用持续经营假设适合具体情况，但存在重大不确定性，注册会计师应当确定：

1. 财务报表是否已充分描述可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况，以及管理层针对这些事项或情况的应对计划；
2. 财务报表是否已清楚披露可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，并由此导致被审计单位可能无法在正常的经营过程中变现资产和清偿债务。

情况		审计意见
持续经营假设适当	已披露	无保留意见+以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分
	未披露	保留意见或否定意见
	多项重大不确定性	无法表示意见
持续经营假设不适当	按持续经营假编制报表	否定意见
	选用其他编制基础编制报表	带强调事项段的无保留意见
拒绝对持续经营能力作出评估或延长评估期间		保留意见或无法表示意见

期初余额的审计

【知识点】期初余额的审计目标（选择题）

对首次接受委托业务，注册会计师审计期初余额，应当获取充分、适当的审计证据，以确定：

- （1）期初余额是否含有对本期财务报表产生重大影响的错报；

(2) 期初余额反映的恰当的会计政策是否在本期财务报表中得到一贯运用，或会计政策的变更是否已按照适用的财务报告编制基础作出恰当的会计处理和充分的列报与披露。

【注】注册会计师一般“无须专门”对期初余额发表审计意见。

【知识点】在确定期初余额的审计范围时应考虑到因素（选择题）

1. 上期结转至本期的金额；
2. 上期所采用的会计政策；
3. 上期期末已存在的或有事项及承诺。

【知识点】期初余额的审计程序

1. 确定上期期末余额是否已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述；
2. 确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用；
3. 实施一项或多项审计程序：

(1) 如果上期财务报表已经审计，查阅前任注册会计师的审计工作底稿，以获取有关期初余额的审计证据；

(2) 评价本期实施的审计程序是否提供了有关期初余额的审计证据；

(3) 实施其他专门的审计程序，以获取有关期初余额的审计证据。

①对流动资产和流动负债的审计程序。

注册会计师通常可以通过本期实施的审计程序获取部分审计证据。

②对非流动资产和非流动负债的审计程序。

注册会计师通常检查形成期初余额的会计记录和其他信息。

在某些情况下，注册会计师还可以通过向第三方函证获取有关期初余额（如长期借款和长期股权投资）的部分审计证据。

而在另外一些情况下，注册会计师还可能实施追加的审计程序。

第十八章 完成审计工作

考题预测：

1. 与事务所质量控制相关的简答题；
2. 与“期后事项”相关的简答题；
3. 管理层声明的选择题。

完成审计工作

【知识点】评价审计中的重大发现

项目合伙人和审计项目组应当考虑在审计中的重大发现和事项并对实施的审计程序的结果进行评价。

（一）错报的沟通和更正

1. 除非法律法规禁止，注册会计师应当及时将审计过程中累积的所有错报与适当层级的管理层进行沟通。注册会计师还应当要求管理层更正这些错报；

2. 如果管理层拒绝更正沟通的部分或全部错报，注册会计师应当了解管理层不更正错报的理由，并在评价财务报表整体是否不存在重大错报时考虑该理由。

（二）评价未更正错报的影响

1. 重评重要性

在评价未更正错报的影响之前，注册会计师可能有必要根据实际的财务结果对重要性作出修改。

如果注册会计师对重要性或重要性水平（如适用）进行的重新评价导致需要确定较低的金額，则应重新考虑实际执行的重要性和进一步审计程序的性质、时间安排和范围的适当性，以获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。

2. 评价未更正错报

（1）单项错报

①如果注册会计师认为某一单项错报是重大的，则该项错报不太可能被其他错报抵销。

②对于同一账户余额或同一类别的交易内部的错报，这种抵销可能是适当的。

（2）分类错报

确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估。

即使分类错报超过了在评价其他错报时运用的重要性水平，注册会计师可能仍然认为该分类错报对财务报表整体不产生重大影响。

（3）评价错报

即使某些错报低于财务报表整体的重要性，但因与这些错报相关的某些情况，在将其单独或连同在审计过程中累积的其他错报一并考虑时，注册会计师也可能将这些错报评价为重大错报。

3. 书面声明

（1）未更正错报，是指注册会计师在审计过程中累积的且被审计单位未予更正的错报。

（2）注册会计师应当要求管理层和治理层（如适用）提供书面声明，说明其是否认为未更正错报单独或汇总起来对财务报表整体的影响不重大。

（3）即使获取了这一声明，注册会计师仍需要对未更正错报的影响形成结论。

【知识点】复核审计工作底稿和财务报表

（一）项目组内部复核（项目组内部复核）

项目组内部复核两个层次：

审计项目经理的现场复核和项目合伙人的复核

1. 复核人员

应由项目组内部经验较多的人员复核经验较少的人员的工作。

2. 复核范围

所有的审计工作底稿至少要经过一级复核。

3. 复核时间

审计项目复核贯穿审计全过程。

（1）在审计计划阶段复核记录审计策略和审计计划的工作底稿；

（2）在审计执行阶段复核记录控制测试和实质性程序的工作底稿；

（3）在审计完成阶段复核记录重大事项、审计调整及未更正错报的工作底稿等。

4. 项目合伙人的复核

项目合伙人应当对会计师事务所分派的每项审计业务的总体质量负责。

项目合伙人复核的内容包括【记忆】：

（1）对关键领域所作的判断，尤其是执行业务过程中识别出的疑难问题或争议事项；

（2）特别风险；

（3）项目合伙人认为重要的其他领域。

（二）独立的项目质量控制复核（项目组外部复核）

1. 质量控制复核人员

委派：由会计师事务所选派专门的机构或人员完成。不得由项目合伙人（或项目组）指定，也不得是参与了该项业务的人员。

项目质量控制复核人员的资格要求：

（1）履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限；

（2）在不损害其客观性的前提下，能够提供业务咨询的程度。

2. 质量控制复核范围

项目质量控制复核人员应当客观地评价项目组作出的“重大判断”以及在编制审计报告时“得出的结论”。

（1）与项目合伙人讨论重大事项（重大判断）；

（2）复核选取的与项目组作出的重大判断和得出的结论相关的审计工作底稿；

（3）复核财务报表和拟出具的审计报告；

（4）评价在编制审计报告时得出的结论，并考虑拟出具审计报告的恰当性。

同时，对于上市实体财务报表审计，项目质量控制复核人员在实施项目质量控制复核时还应当考虑：

（1）项目组就具体审计业务对会计师事务所独立性作出的评价；

（2）项目组是否已就涉及意见分歧的事项，或者其他疑难问题或争议事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论；

（3）选取的用于复核的审计工作底稿，是否反映项目组针对重大判断执行的工作，以及是否支持得出的结论。

3. 质量控制复核时间。

只有完成了项目质量控制复核，才能签署审计报告。

项目质量控制复核人员应在业务过程中的适当阶段及时实施项目质量控制复核，而非在出具审计报告前才实施复核。

【注】在审计报告日前完成，但不能集中在报告日前完成。

独立的项目质量控制复核不能减轻项目组内部复核的责任。

期后事项

【知识点】第一时段期后事项——截至审计报告日发生的事项【记忆】

时间：接近审计报告日实施审计程序

程序：注册会计师负有“主动识别”的责任，应“设计专门的审计程序”来识别这些期后事项：

1. 了解管理层为确保识别期后事项而建立的程序；
2. 询问管理层和治理层（如适用），确定是否已发生可能影响财务报表的期后事项；
3. 查阅被审计单位的所有者、管理层和治理层在财务报表日后举行会议的纪要；
4. 查阅被审计单位最近的中期财务报表（如有）。

除这些审计程序外，注册会计师可能认为实施下列一项或多项审计程序是必要和适当的：

1. 查阅被审计单位在财务报表日后最近期间内的预算、现金流量预测和其他相关的管理报告；
2. 就诉讼和索赔事项询问被审计单位的法律顾问，或扩大之前口头或书面查询的范围；
3. 考虑是否有必要获取涵盖特定期后事项的书面声明以支持其他审计证据，从而获取充分、适当的审计证据。

【知识点】第二时段期后事项——审计报告日至财务报表报出日前知悉的事实

（一）基本原则：在审计报告日后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序。

（二）处理要求：

如果知悉了可能导致修改审计报告的事实，注册会计师应当【记忆】：

1. 与管理层和治理层（如适用）讨论该事项；
2. 确定财务报表是否需要修改；
3. 如果需要修改，询问管理层将如何在财务报表中处理该事项。

（三）如果注册会计师认为期后事项的影响足够重大，确定需要修改财务报表的：

情形	注册会计师的处理
管理层“修改”财务报表	（1）注册会计师应当根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序； （2）注册会计师应当将用以识别期后事项的上述审计程序延伸至新的审计报告日，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。新的审计报告日不应早于修改后的财务报表被批准的日期
管理层“不修改”财务报表且审计报告“未提交”	出具“保留意见或否定意见”的审计报告
管理层“不修改”财务报表且审计报告“已提交”	（1）注册会计师应当通知管理层和治理层（除非治理层全部参与管理）不要将财务报表和审计报告向第三方报出； （2）如果财务报表仍被报出，注册会计师应当采取适当措施，以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告

【知识点】第三时段期后事项——财务报表报出后知悉的事实

（一）基本原则：在财务报表报出后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序。

（二）处理要求：如果知悉了某事实，且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告，注册会计师应当【记忆】：

1. 与管理层和治理层（如适用）讨论该事项；
2. 确定财务报表是否需要修改；

3. 如果需要修改，询问管理层将如何在财务报表中处理该事项。

(三) 需要修改财务报表的处理：

情形	注册会计师的处理
管理层“修改”财务报表	(1) 实施必要的审计程序。 (2) 复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况。 (3) 延伸实施审计程序，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告（同知悉第二时段期后事项修改审计报告的处理）。 (4) 在特殊情况下，修改审计报告或提供新的审计报告
管理层未采取任何行动	(1) 注册会计师应当通知管理层和治理层（除非治理层全部参与管理），注册会计师将设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。 (2) 如果注册会计师已经通知管理层或治理层，而管理层或治理层没有采取必要措施，注册会计师应当采取适当措施，以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告

管理层的书面声明

【知识点】管理层书面声明的性质

1. 管理层书面声明是必要的审计证据，但不是可靠的审计证据。

管理层的书面声明并不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围。

或管理层的书面声明并不影响注册会计师实施的审计程序，也不能减轻注册会计师的责任。

2. 书面声明不包括财务报表及其认定，以及支持性账簿和相关记录。

3. 如果管理层修改书面声明的内容或不提供注册会计师要求的书面声明，可能使注册会计师警觉存在重大问题的可能性。

【知识点】管理层书面声明的内容

(一) 基本声明（与审计的前提条件联系）

注册会计师应当要求管理层提供书面声明：

1. 针对管理层编制财务报表的责任

管理层确认其根据审计业务约定条款，履行了按照适用的财务报告编制基础编制财务报表并使其实现公允反映的责任。

2. 针对提供的信息和交易的完整性

(1) 按照审计业务约定条款，已向注册会计师提供所有相关信息，并允许注册会计师不受限制地接触所有相关信息和被审计单位的相关人员；

(2) 所有交易均已记录并反映在财务报表中。

(二) 其他书面声明

如果注册会计师认为有必要获取一项或多项其他书面声明，以支持与财务报表或者一项或多项具体认定相关的其他审计证据，注册会计师应当要求管理层提供这些书面声明。

1. 关于财务报表的额外书面声明

除了针对财务报表的编制，注册会计师应当要求管理层提供基本书面声明以确认其履行了责任外，

注册会计师可能认为有必要获取有关财务报表的其他书面声明。

2. 与向注册会计师提供信息有关的额外书面声明

除了针对管理层提供的信息和交易的完整性的书面声明外，注册会计师可能认为有必要要求管理层提供书面声明，确认其已将注意到的所有内部控制缺陷向注册会计师通报。

3. 关于特定认定的书面声明

注册会计师可能认为有必要要求管理层提供有关财务报表特定认定的书面声明，尤其是支持注册会计师就管理层的判断或意图或者完整性认定从其他审计证据中获取的了解。

【知识点】书面声明的日期和涵盖的期间

1. 书面声明的日期

应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期，但不得在审计报告日后。

2. 书面声明的涵盖期

书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。

即使在审计报告中提及的所有期间内现任管理层尚未就任。这并不能减轻现任管理层对财务报表整体的责任。注册会计师仍然需要向现任管理层获取涵盖整个相关期间的书面声明。

【知识点】对书面声明可靠性的疑虑

（一）对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责存在疑虑

如果对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责存在疑虑，注册会计师可能认为，管理层在财务报表中作出不实陈述的风险很大，以至于审计工作无法进行。

1. 注册会计师可能需要考虑解除业务约定（如果法律法规允许）。

2. 很多时候，治理层采取的纠正措施可能并不足以使注册会计师发表无保留意见。

（二）书面声明与其他审计证据不一致（选择题）

1. 注册会计师应当实施审计程序以设法解决这些问题。注册会计师可能需要考虑风险评估结果是否仍然适当。

2. 如果认为风险评估结果不适当，注册会计师需要修正风险评估结果，并确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围，以应对评估的风险。

3. 如果问题仍未解决，注册会计师应当重新考虑对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责的评估，并确定书面声明与其他审计证据的不一致对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响。

4. 如果认为书面声明不可靠，注册会计师应当采取适当措施，包括确定其对审计意见可能产生的影响。

【知识点】管理层不提供要求的书面声明的措施【记忆】

（一）管理层不提供要求的书面声明的措施

如果管理层不提供要求的一项或多项书面声明，注册会计师应当：

1. 与管理层讨论该事项；

2. 重新评价管理层的诚信，并评价该事项对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响；

3. 采取适当措施，包括确定该事项对审计意见可能产生的影响。

（二）发表无法表示意见

如果存在下列情形之一，注册会计师“应当”对财务报表发表无法表示意见：

-
1. 注册会计师对管理层的诚信产生重大疑虑，以至于认为其作出的书面声明不可靠；
 2. 管理层不提供“针对财务报表的编制责任”和“针对提供的信息和交易的完整性”的书面声明。

信涛哥 不挂科

第十九章 审计报告

考题预测：今年考核审计报告的可能性非常大。比较信息也可能会以客观题的形式出现，关注比较信息对审计意见的影响，以及发现重大不一致或对事实的重大错报时的措施等。

审计报告

【知识点】 审计报告的格式与内容（掌握审计报告的编写，特别注意意见段、关键审计事项段和强调事项段、无法表示意见审计报告的写法，注意改错题）

审计报告的基本内容

（一）标题：统一规范为“审计报告”。

（二）收件人：按照业务约定书的要求致送审计报告的对象，通常为被审计单位的股东或治理层。

（三）审计意见：审计意见部分由两部分构成。

第一部分，指出已审计财务报表；

第二部分，说明注册会计师发表的审计意见。

示例：

（一）审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称“ABC 公司”）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

（四）形成审计意见的基础

本部分提供关于审计意见的重要背景，应当紧接在审计意见部分之后。

示例：

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（五）管理层对财务报表的责任

示例：

（三）管理层和治理层对财务报表的责任

管理层负责按照企业会计准则的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估 ABC 公司的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非计划清算 ABC 公司、停止营运或别无其他现实的选择。

治理层负责监督 ABC 公司的财务报告过程。

(六) 注册会计师对财务报表审计的责任 (具体示例见教材)

(七) 按照相关法律法规的要求报告的事项 (如适用)

(八) 会计师事务所的名称、地址及盖章

标明会计师事务所所在城市即可, 并加盖会计师事务所公章。

(九) 注册会计师的签名和盖章

审计报告应当由项目合伙人和另一名负责该项目的注册会计师签名和盖章。

对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告应当注明项目合伙人。

××会计师事务所 中国注册会计师: ××× (项目合伙人) (签名并盖章)

(盖章) 中国注册会计师: ××× (签名并盖章)

中国××市 二〇×二年三月十五日

(十) 报告日期

审计报告日期不应早于管理层签署财务报表的日期, 也不应早于管理层签署书面声明的日期。

签署审计报告的日期通常与管理层签署财务报表的日期为同一天, 或晚于管理层签署已审财务报表的日期。

注册会计师在确定审计报告日期时, 应当确信已获取下列审计证据:

- (1) 构成整套财务报表的所有报表 (包括相关附注) 已编制完成;
- (2) 被审计单位的董事会、管理层或类似机构已经认可其对财务报表负责。

【知识点】审计报告中沟通关键审计事项【记忆】

关键审计事项, 是指注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。

(一) 确定关键审计事项的决策框架 (思路)

1. 以“与治理层沟通的事项”为起点选择关键审计事项
 2. 从“与治理层沟通的事项”中选出“在执行审计工作时重点关注过的事项”
 3. 从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中选出“最为重要的事项”, 从而构成关键审计事项
- 在确定某一与治理层沟通过的事项的相对重要程度以及该事项是否构成关键审计事项时, 下列考虑也可能是相关的 (选择题):

- (1) 该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度;
- (2) 管理层在选择与该事项相关的会计政策时涉及的复杂程度或主观程度;
- (3) 从定性和定量方面考虑, 与该事项相关的由于舞弊或错误导致的已更正错报和累积未更正错报 (如有) 的性质和重要程度;
- (4) 为应对该事项所需要付出的审计努力的性质和程度;
- (5) 在实施审计程序和获取审计证据时, 注册会计师遇到的困难的性质和严重程度;
- (6) 识别出的与该事项相关的控制缺陷的严重程度。
- (7) 该事项是否涉及款项可区分但又相互关联的审计考虑 (关联程度)。

(二) 在审计报告中披露通关键审计事项

在关键审计事项部分披露的关键审计事项必须是已经得到满意解决的事项, 即不存在审计范围受到限制, 也不存在注册会计师与被审计单位管理层意见分歧的情况。

导致非保留意见的事项、可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性等, 虽然符合关键审计事项的定义, 但这些事项在审计报告中专门的部分披露, 不在关键审计事项部分披露。

1. 标题: 在审计报告中单设一部分, 以“关键审计事项”为标题。
2. 引言: 关键审计事项部分的引言应当同时说明下列事项【记忆】:

(1) 关键审计事项是注册会计师根据职业判断,认为对本期财务报表审计最为重要的事项;

(2) 关键审计事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景,注册会计师对财务报表整体形成审计意见,而不对关键审计事项单独发表意见。

3. 描述单一关键审计事项

注册会计师应当在审计报告中逐项描述每一关键审计事项:

(1) 管理层的判断:该事项被认定为审计中最为重要的事项之一,因而被确定为关键审计事项的原因;

(2) 注册会计师的判断(审计程序与结论):该事项在审计中是如何应对的。

(三) 不在审计报告中沟通关键审计事项的情形

除非法律法规禁止公开披露某事项,或者在极其罕见的情况下,如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处,注册会计师确定不应在审计报告中沟通该事项,则注册会计师应当在审计报告中逐项描述关键审计事项。

(四) 就关键审计事项与治理层沟通

注册会计师就下列方面与治理层沟通:

(1) 注册会计师确定的关键审计事项;

(2) 根据被审计单位和审计业务的具体情况,注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项(如适用)。

【知识点】非无保留意见的审计报告【了解】

(一) 非无保留意见

当存在下列情形之一时,注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见:

1. 根据获取的审计证据,得出财务报表整体存在重大错报的结论。
2. 无法获取充分、适当的审计证据,不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

(二) 对确定审计报告类型

导致发表非无保留意见的事项的性质	这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

(三) 非无保留意见的审计报告的格式和内容

1. 审计意见段

(1) 标题

在发表非无保留意见时,注册会计师应当对审计意见段使用恰当的标题,如“保留意见”、“否定意见”或“无法表示意见”等。

(2) 发表保留意见

当无法获取充分、适当的审计证据而发表保留意见时,注册会计师应当在审计意见段中使用“除……可能产生的影响外”等措辞。

当发表保留意见时,注册会计师可在审计意见段中使用“由于上述解释”或“受……的重大影响”等措辞。

(3) 发表否定意见

当发表否定意见时,注册会计师可在审计意见段中使用“由于受……的重大影响”,或“由于……段所述事项的重要性”,“ABC公司的财务报表没有在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制,未

能公允反映 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量”等措辞。

(4) 发表无法表示意见

当发表无法表示意见时，注册会计师应当在审计意见段中说明：

由于形成无法表示意见的基础部分所述事项的重要性，我们无法获取充分、适当的审计证据以为发表审计意见提供基础，因此，我们不对 ABC 公司财务报表发表审计意见。

2. 形成保留/否定/无法表示意见的基础部分

(1) 将无保留意见的“形成审计意见的基础”这一标题修改为恰当的标题，如“形成保留意见的基础”、“形成否定意见的基础”或“形成无法表示意见的基础”；

(2) 在该部分对导致发表非无保留意见的事项进行描述。

【知识点】审计报告的强调事项段【记忆】

(一) 强调事项段的含义

审计报告的强调事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及已在财务报表中恰当列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

在报告中的位置：

当强调事项段与适用的财务报告编制基础相关时，包括当注册会计师确定法律法规规定的财务报告编制基础不可接受时，注册会计师可能认为有必要将强调事项段紧接在“形成审计意见的基础”部分之后，以为审计意见提供合适的背景。

按其于关键审计事项相比的重要程度，决定置于“关键审计事项”部分之前或之后。

(二) 增加强调事项段的条件

1. 如果认为有必要提醒财务报表使用者关注的事项已在财务报表中列报或披露；
2. 根据职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项；
3. 该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见；
4. 该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

(三) 增加强调事项段的情形

某些审计准则对特定要求增加强调事项段的情形：

1. 法律法规规定的财务报告编制基础不可接受，但其是由法律或法规作出的规定；
2. 提醒财务报表使用者注意财务报表按照特殊目的编制基础编制；
3. 注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实（期后事项），且出具了新的审计报告或修改了审计报告。

注册会计师根据职业判断可能认为需要增加强调事项段的情形：

1. 异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性；
2. 提前应用（在允许的情况下）对财务报表有广泛影响的新会计准则；
3. 存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难。

(四) 在审计报告中增加强调事项段的表述

1. 单独作为一部分并使用“强调事项”的标题；
2. 明确提及被强调事项以及相关披露的位置；
3. 指出审计意见没有因该强调事项而改变。

强调事项示例：（①提醒句 ②事项及原因 ③不确定性 ④结束语）：

我们提醒财务报表使用者关注，财务报表附注 x 描述了火灾对 ABC 公司的生产设备造成的影响。本段内容不影响已发表的审计意见。

【知识点】审计报告的其他事项段（选择题）**（一）其他事项段的含义**

其他事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及未在财务报表中列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师责任或审计报告相关。

（二）增加其他事项段的条件

1. 如果认为有必要沟通的事项，未在财务报表中列报或披露；
2. 根据职业判断认为与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关的事项；
3. 未被法律法规禁止；
4. 该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

（三）增加其他事项段的情形**1. 其他事项段需要说明的事项具体包括：**

- （1）与使用者理解审计工作相关的情形。
- （2）与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形。
- （3）对两套以上财务报表出具审计报告的情形。
- （4）限制审计报告分发和使用的情形。

2. 其他事项段不涉及以下情形：

- （1）除根据审计准则的规定有责任对财务报表出具审计报告外，注册会计师还有其他报告责任；
- （2）注册会计师可能被要求实施额外的规定的程序并予以报告，或对特定事项发表意见；
- （3）其他事项段不包括法律法规或其他职业准则禁止注册会计师提供的信息；
- （4）其他事项段也不包括要求管理层提供的信息。

比较信息**【知识点】比较信息的审计【了解】**

比较信息包括对应数据和比较财务报表

（一）对比较信息的报告责任

不同的财务报告编制基础对比较信息的列报要求不同，有的要求列报对应数据，而有的则要求列报比较财务报表。

1. 对于对应数据，审计意见仅提及本期；
2. 对于比较财务报表，审计意见提及列报的财务报表所属的各期。

（二）本期财务报表中的比较信息出现重大错报的情形**1. 上期财务报表存在重大错报**

（1）上期财务报表存在重大错报，该财务报表虽经审计，但注册会计师因未发现而未在针对上期财务报表出具的审计报告中对该事项发表非无保留意见，本期财务报表中的比较信息未作更正。

（2）上期财务报表存在重大错报，该财务报表未经注册会计师审计，比较信息未作更正。

2. 上期财务报表不存在重大错报

（1）上期财务报表不存在重大错报，但比较信息与上期财务报表存在重大不一致，由此导致重大错报。（不该调整的调了）

（2）上期财务报表不存在重大错报，但在某些特殊情形下，比较信息未按照会计准则和相关会计制度的要求恰当重述。（该调整的不调）

【知识点】审计报告——对应数据【理解】

对应数据对审计报告的影响

情形描述		审计报告的处理	
总体要求		当财务报表中列报对应数据时，由于审计意见是针对包括对应数据的本期财务报表整体的，审计意见通常不提及对应数据	
上期导致非无保留意见的事项	本期已解决	上期导致非无保留意见的事项已经解决，并已按照适用的财务报告编制基础进行恰当的会计处理，或在财务报表中作出适当的披露，则针对本期财务报表发表的审计意见无需提及之前发表的非无保留意见。	
	本期仍未解决	对本期数据的影响重大	如果未解决事项对本期数据的影响或可能的影响是重大的，注册会计师应当在导致非无保留意见事项段中同时提及本期数据和对应数据
		对本期数据的影响不重大	如果未解决事项对本期数据的影响或可能的影响不重大，注册会计师应当说明，由于未解决事项对本期数据和对应数据之间可比性的影响或可能的影响，因此发表了非无保留意见
上期财务报表存在重大错报		对应数据未重述或披露	上期财务报表存在重大错报，但之前对该财务报表发表了无保留意见，且对应数据未经适当重述或恰当披露，注册会计师应当就包括在财务报表中的对应数据，在审计报告中对本期财务报表发表保留意见或否定意见
		对应数据已重述或披露	若对应数据已在本期财务报表中得到适当重述或恰当披露。注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段，以描述这一情况，并提及详细描述该事项的相关披露在财务报表中的位置
上期财务报表已由前任注册会计师审计		如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，注册会计师在审计报告中可以提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告	
上期财务报表未经审计		注册会计师应当在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计。但这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任	

【知识点】审计报告——比较财务报表【理解】

比较财务报表对审计报告的影响

情形描述		审计报告的处理	
总体要求		当列报比较财务报表时，审计意见应当提及列报财务报表所属的各期，以及发表的审计意见涵盖的各期	
对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同		当因本期审计而对上期财务报表发表审计意见时，如果对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同，注册会计师应当在其他事项段中披露导致不同意见的实质性原因	
认为存在影响上期财务报表的重大错报，且前任出具了无保留意见		如果上期财务报表已经更正，且前任注册会计师同意对更正后的上期财务报表出具新的审计报告，注册会计师应当仅对本期财务报表出具审计报告	
		前任注册会计师可能无法或不愿对上期财务报表重新出具审计报告。注册会计师可以在审计报告中增加其他事项段，指出前任注册会计师对更正前的上期财务报表出具了报告	
上期财务报表已由		如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，除非前任注册会计师对上期财务报	

前任注册会计师审计	表出具的审计报告与财务报表一同对外提供，注册会计师除对本期财务报表发表意见外，还应当增加其他事项段提及前任注册会计师及意见
上期财务报表未经审计	如果上期财务报表未经审计，注册会计师应当在其他事项段中说明比较财务报表未经审计。但这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任

其他信息

【知识点】注册会计师对于其他信息的责任【了解】

（一）其他信息的含义

在被审计单位年度报告中，除包含财务报表和审计报告外，还通常包括实体的发展，未来前景、风险和不确定事项，治理层声明，以及包含治理事项的报告等信息，这些财务信息和非财务信息称为其他信息。年度报告一般由以下一项或多项文件构成：

（1）董事会报告；

（2）公司董事会、监事会及董事、监事、高级管理人员保证年度报告内容的真实、准确、完整，不存在虚假记载、误导性陈述或重大遗漏，并承担个别和连带法律责任的声明；

（3）公司治理情况说明；

（4）内部控制自我评价报告。

（二）注册会计师对于其他信息的责任

注册会计师应当通过与管理层讨论，确定哪些文件组成年度报告，以及被审计单位计划公布这些文件的方式和时间安排。

注册会计师应当就及时获取组成年度报告的文件的最终版本与管理层作出适当安排。如果可能，在审计报告日之前获取。

如果组成年度报告的部分或全部文件在审计报告日后才能取得，要求管理层提供书面声明，声明上述文件的最终版本将在可获取时并且在被审计单位公布前提供给注册会计师。

【知识点】阅读并考虑其他信息【了解】

（一）注册会计师应当阅读其他信息

其他信息中包含的内容：

（1）与财务报表中的金额或其他项目相一致、或对其进行概括、或为其提供更详细的信息；

（2）注册会计师在审计财务报表过程中，已经针对其了解到一些情况；

（3）与财务报表或注册会计师在审计中了解到的情况不相关的其他信息。

（二）阅读其他信息时的考虑

考虑事项	内容	具体情形
存在重大不一致	其他信息和财务报表之间存在重大不一致	（1）包含了财务报表摘录的表格、图表或图形。 （2）对财务报表中列示的余额或账户提供进一步细节的披露，例如“20x1年度的收入，由来自产品X的xx万元和来自产品Y的xx万元组成。” （3）对财务结果的描述，例如，“20x1年度研究和开发费用合计数是xx万元。”

	其他信息和在审计中了解到的情况存在重大不一致	(1) 对产量的披露, 或者按地理区域汇总产量的表格; (2) 对“公司本年度新推出产品 X 和产品 Y”的声明; (3) 对被审计单位主要经营地点的概括, 例如“被审计单位的主要经营中心在 X 国, 同时在 Y 国和 Z 国也有经营场所。”
存在重大错报的迹象	与以上不相关的其他信息存在重大错报的迹象	例如, 其他信息可能包括对被审计单位温室气体排放情况的陈述。

【知识点】应对措施【记忆】

(一) 与财务报表或注册会计师在审计中了解到的情况不相关的其他信息存在重大错报的迹象
注册会计师应当对与财务报表或注册会计师在审计中了解到的情况不相关的其他信息中似乎存在重大错报的迹象保持警觉。

(二) 当似乎存在重大不一致或其他信息似乎存在重大错报时的应对

1. 注册会计师应当与管理层讨论该事项,

2. 必要时, 实施其他程序以确定:

(1) 其他信息是否存在重大错报;

(2) 财务报表是否存在重大错报;

(3) 注册会计师对被审计单位及其环境的了解是否需要更新。

(三) 确定其他信息存在重大错报时的应对

项目	内容	措施	
确定其他信息存在重大错报时的应对	管理层同意作出更正	注册会计师应当确定更正已经完成	
	管理层拒绝作出更正, 应当就该事项与治理层进行沟通, 并要求作出更正	审计报告日前	①考虑对审计报告的影响, 并与治理层沟通, 注册会计师计划在审计报告中如何处理重大错报; ②在相关法律法规允许的情况下, 解除业务约定
		审计报告日后	考虑注册会计师在法律上的权利和义务后采取恰当的措施, 提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报

(四) 当财务报表存在重大错报或被审计单位及其环境的了解需要更新时的应对

如果注册会计师认为财务报表存在重大错报, 或者注册会计师对被审计单位及其环境的了解需要更新, 注册会计师应当作出恰当应对, 包括修改注册会计师对风险的评估、评估错报、考虑注册会计师关于期后事项的责任。

【知识点】报告【了解】

如果在审计报告日存在下列两种情况之一, 审计报告应当包括一个单独部分, 以“其他信息”为标题:

1. 对于上市实体财务报表审计, 注册会计师已获取或预期将获取其他信息;

2. 对于上市实体以外其他被审计单位的财务报表审计, 注册会计师已获取部分或全部其他信息。

审计报告包含的其他信息部分应当包括:

1. 管理层对其他信息负责的说明。

2. 指明:

(1) 注册会计师于审计报告日前已获取的其他信息 (如有);

(2) 对于上市实体财务报表审计, 预期将于审计报告日后获取的其他信息 (如有)。

(3) 说明注册会计师的审计意见未涵盖其他信息，因此，注册会计师对其他信息不发表（或不会发表）审计意见或任何形式的鉴证结论。

(4) 描述注册会计师根据审计准则的要求，对其他信息进行阅读、考虑和报告的责任。

(5) 如果审计报告日前已经获取其他信息，则选择下列两种做法之一进行说明：

①说明注册会计师无任何需要报告的事项；

②如果注册会计师认为其他信息存在未更正的重大错报，说明其他信息中的未更正重大错报。

信涛哥 不挂科

第二十章 企业内部控制审计

考题预测：本章可能会单独考查客观题、简答题，也可能以整合审计的方式，结合财务报表审计在综合题里出现。

【知识点】内部控制审计的范围【理解】

（一）内部控制审计的定义

内部控制审计，是指会计师事务所接受委托，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。注册会计师执行的内部控制审计严格限定在财务报告内部控制审计。

（二）内部控制的内容

企业的内部控制分为财务报告内部控制和非财务报告内部控制，财务报告内部控制企业层面控制和业务流程、应用系统或交易层面的控制两个层面。

企业层面的控制通常为应对企业财务报表整体层面的风险而设计，或作为其他控制运行的“基础设施”，通常在比业务流程更高的层面上乃至整个企业范围内运行，其作用比较广泛，通常不局限于某个具体认定。

业务流程、应用系统或交易层面的控制为应对交易和账户余额认定的重大错报风险而设计，通常在业务流程内的交易或账户余额层面上运行，其作用通常能够对应到具体某类交易和账户余额的具体认定。

业务流程、应用系统或交易层面的控制主要包括：授权与审批、信息技术应用控制、实物控制（财产安全控制）、复核和调节等。

（三）内部控制审计的范围

1. 针对财务报告内部控制，注册会计师对其有效性发表审计意见；
2. 针对非财务报告内部控制，注册会计师针对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，在内部控制审计报告中增加“非财务报告内部控制重大缺陷描述段”予以披露。

【知识点】内部控制审计基准日

内部控制审计基准日，是指注册会计师评价内部控制在某一时日是否有效所涉及的基准日，也是被审计单位评价基准日，即最近一个会计期间截止日。

注册会计师对特定基准日内部控制的有效性发表意见，并不意味着注册会计师只测试基准日这一天的内部控制，而是需要考察足够长一段时间内部控制设计和运行的情况。

在整合审计中，控制测试所涵盖的期间应当尽量与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间保持一致。

【知识点】自上而下的方法【记忆】

自上而下的方法始于财务报表层次，以注册会计师对财务报告内部控制整体风险的了解开始，然后，将关注重点放在企业层面的控制上，并将工作逐渐下移至重要账户、列报及其相关认定。随后，确认其对被审计单位业务流程中风险的了解，并选择能足以应对评估的每个相关认定的重大错报风险的控制进行测试。

自上而下的方法：

1. 从财务报表层次初步了解内部控制整体风险

2. 识别、了解和测试企业层面控制
3. 识别重要账户、列报及其相关认定
4. 了解潜在错报的来源并识别相应的控制
5. 选择拟测试的控制

【知识点】识别、了解和测试企业层面的控制【理解】（了解企业层面的控制）

企业层面控制对其他控制及其测试的影响

注册会计师应当识别、了解和测试对内部控制有效性结论有重要影响的企业层面控制。根据测试结果评价被审计单位的企业层面控制是否有效，并且计划需要测试的其他控制及对其他控制所执行程序的性质、时间安排和范围。

1. 某些企业层面控制可能影响注册会计师拟测试的其他控制及其对其他控制所执行程序的性质、时间安排和范围。

2. 某些企业层面控制能够监督其他控制的有效性。其运行有效时，可以减少原本拟对其他控制的有效性进行的测试。

3. 某些企业层面控制本身能够精确到足以及时防止或发现一个或多个相关认定中存在的重大错报。

如果一项企业层面控制足以应对已评估的重大错报风险，注册会计师可能可以不必测试与该风险相关的其他控制。

【知识点】识别重要账户、列报及其相关认定【理解】（了解流程层面的控制）

1. 注册会计师应当从定性和定量两个方面作出评价，包括考虑舞弊的影响。

2. 注册会计师不应考虑控制的影响，因为内部控制审计的目标本身就是评价控制的有效性。

3. 在确定某账户、列报是否重要和某认定是否相关时，注册会计师应当将所有可获得的信息加以综合考虑。

4. 以前年度审计中了解到的情况影响注册会计师对固有风险的评价，因而应当在确定重要账户、列报及其相关认定时加以考虑。

5. 在内部控制审计中，注册会计师在识别重要账户、列报及其相关认定时应当评价的风险因素，与财务报表审计中考虑的因素相同。因此，在这两种审计中识别的重要账户、列报及其相关认定应当相同。

【知识点】了解潜在错报的来源并识别相应的控制【理解】（初步评估风险）

（一）了解潜在错报的来源

注册会计师应当实现下列目标，以进一步了解潜在错报的来源，并为选择拟测试的控制奠定基础：

（1）了解与相关认定有关的交易的办理流程，包括这些交易如何生成、批准、处理及记录；

（2）验证注册会计师识别出的业务流程中可能发生重大错报（包括由于舞弊导致的错报）的环节；

（3）识别被审计单位用于应对这些错报或潜在错报的控制；

（4）识别被审计单位用于及时防止或发现并纠正未经授权的、导致重大错报的资产取得、使用或处置的控制。

注册会计师应当亲自执行能够实现上述目标的程序，或对提供直接帮助的人员的工作进行督导。

（二）实施穿行测试

穿行测试是一种评估设计有效性的有效方法。注册会计师在实施穿行测试时往往综合运用询问、观察、检查相关文件记录和重新执行。

方法：穿行测试是指追踪某笔交易从发生到最终被反映在财务报表中的整个处理过程。

目的：穿行测试通常是实现上述目标和评价控制设计的有效性以及确定控制是否得到执行的有效方

法。

要求：在某些特定情况下，注册会计师一般会实施穿行测试。

通常会实施穿行测试的情况，包括：

- (1) 存在较高固有风险的复杂领域；
- (2) 以前年度审计中识别出的缺陷（需要考虑缺陷的严重程度）；
- (3) 由于引入新的人员、新的系统、收购和采取新的会计政策而导致流程发生重大变化。

如首次接受委托执行内部控制审计，通常预期会对重要流程实施穿行测试（可以利用他人的工作）。一般而言，对每个重要流程，选取一笔交易或事项实施穿行测试即可。

【知识点】选择拟测试的控制【理解】

（一）选择拟测试控制的基本要求

注册会计师应当针对每一相关认定获取控制有效性的审计证据，以便对内部控制整体的有效性发表意见，但没有责任对单项控制的有效性发表意见。注册会计师没有必要了解和测试与某项相关认定有关的所有控制。

在确定是否测试某项控制时，注册会计师应当考虑该项控制单独或连同其他控制，是否足以应对评估的某项相关认定的错报风险，而不论该项控制的分类和名称如何。

（二）选择拟测试的控制的考虑因素

注册会计师在选取拟测试的控制时，通常不会选取整个流程中的所有控制，而是选择关键控制。

每个重要账户、认定和/或重大错报风险至少应当有一个对应的关键控制。

注册会计师在考虑是否有必要测试业务流程、应用系统或交易层面的控制之前，首先要考虑测试那些与重要账户的认定相关的企业层面控制的有效性。

如果企业层面控制是有效的且得到精确执行，能够及时防止或发现并纠正影响一个或多个认定的重大错报，注册会计师可能不必就所有流程、交易或应用层面的控制的运行有效性获取审计证据。

【知识点】测试控制的有效性【理解】

（一）测试控制有效性的程序的性质

测试控制有效性的审计程序类型包括询问、观察、检查和重新执行。

1. 询问

仅实施询问程序不能为某一特定控制的有效性提供充分适当的证据，它必须与其他测试手段结合使用才能发挥作用。

2. 观察

观察是测试运行不留下书面记录的控制的有效方法。

观察可以提供执行有关过程或程序的审计证据，观察也可运用于测试对实物的控制。但观察需要结合运用询问以及检查相关的文件，以获得更多对于某一段时期内控制运行有效性的证据。

3. 检查

检查通常用于确认控制是否得以执行。而在检查内部记录和文件时，其可靠性则取决于生成该记录或文件的内部控制的有效性。

4. 重新执行

重新执行的目的是评价控制的有效性，不是测试特定交易或余额的存在或准确性，即定性而非定量。因此一般不必选取大量的项目，也不必特意选取金额重大的项目进行测试。

（二）控制测试的时间安排

对控制有效性的测试涵盖的期间越长，提供的控制有效性的审计证据越多。

内部控制审计：注册会计师应当获取内部控制在基准日之前一段足够长的期间内有效运行的审计证据。

整合审计：注册会计师控制测试所涵盖的期间应尽量与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间保持一致。

对控制有效性测试的实施时间越接近基准日，提供的控制有效性的审计证据越有力。注册会计师应当在下列两个因素之间作出平衡，以确定测试的时间：（1）尽量在接近基准日实施测试；（2）实施的测试需要涵盖足够长的期间。

1. 与所测试的控制相关的风险的影响

（1）与所测试的控制相关的风险越低，注册会计师需要对该控制获取的审计证据就越少，可能对该控制实施期中测试就可以为其运行有效性提供充分、适当的审计证据。

（2）如果与所测试的控制相关的风险越高，需要获取的证据就越多，注册会计师应当取得一部分更接近基准日的证据。

2. 控制的变化影响

如果被审计单位对控制作出改变，注册会计师应当考虑这些变化并适当予以记录。

3. 信息技术的影响

如果信息技术一般控制有效且关键的自动化控制未发生任何变化，注册会计师就不需要对该自动化控制实施前推测试。

如果重要的信息技术一般控制无效，且无法获得其他替代证据以证实关键的自动化控制自其上次被测试后未发生变化，注册会计师在执行内部控制审计时，通常就需要获取有关该自动化控制在接近基准日的期间内是否有效运行的证据。

（三）控制测试的范围

对于一项自动化应用控制，除非系统发生变动，注册会计师通常不需要增加自动化控制的测试范围，但需考虑控制是否持续有效运行，但需要考虑执行下列测试以确定该控制持续有效运行：

如果发现控制偏差是系统性偏差或者是人为有意造成的偏差，注册会计师应当考虑舞弊可能迹象以及对审计方案的影响。

如果发现控制偏差，注册会计师应当考虑偏差的原因及性质，并考虑采用扩大样本规模等适当的应对措施以判断该偏差是否对总体不具有代表性。

【知识点】内部控制缺陷评价【理解】

（一）控制缺陷的分类

1. 按缺陷的内容分类：设计缺陷和运行缺陷。

2. 按缺陷的严重程度分类：

（1）重大缺陷是内部控制中存在的、可能导致不能及时防止或发现并纠正财务报表出现重大错报的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。

（2）重要缺陷是内部控制中存在的、其严重程度不如重大缺陷但足以引起负责监督被审计单位财务报告的人员（如审计委员会或类似机构）关注的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。

（3）一般缺陷是内部控制中存在的、除重大缺陷和重要缺陷之外的控制缺陷。

（二）评价控制缺陷的严重程度

控制缺陷的严重程度取决于：

（1）控制不能防止或发现并纠正账户或列报发生错报的可能性的

（2）因一项或多项控制缺陷导致的潜在错报的金额大小。

控制缺陷的严重程度与错报是否发生无关，而取决于控制不能防止或发现并纠正错报的可能性的

小。

评价控制缺陷是否可能导致错报时，注册会计师无需将错报发生的概率量化为某特定的百分比或区间。

如果多项控制缺陷影响财务报表的同一账户或列报，错报发生的概率会增加。

在存在多项控制缺陷时，即使这些缺陷从单项看不重要，但组合起来也可能构成重大缺陷。

（三）内部控制缺陷整改

如果被审计单位在基准日前对存在缺陷的控制进行了整改，整改后的控制需要运行足够长的时间，才能使注册会计师得出其是否有效的审计结论。注册会计师应当根据控制的性质和与控制相关的风险，合理运用职业判断，确定整改后控制运行的最短期间（或整改后控制的最少运行次数）以及最少测试数量。

如果被审计单位在基准日前对存在重大缺陷的内部控制进行了整改，但新控制尚没有运行足够长的时间，注册会计师应当将其视为内部控制在基准日存在重大缺陷。

【知识点】出具审计报告

（一）形成审计意见

1. 评价审计证据

注册会计师应当评价从各种来源获取的审计证据，包括对控制的测试结果、财务报表审计中发现的错报以及已识别的所有控制缺陷，形成对内部控制有效性的意见。

2. 评价企业内部控制评价报告

在评价审计证据时，注册会计师应当查阅本年度涉及内部控制的内部审计报告或类似报告，并评价这些报告中指出的控制缺陷。

注册会计师应当评价企业内部控制评价报告对相关法律法规规定的要素列报是否完整和恰当。

3. 评价审计范围受到的限制

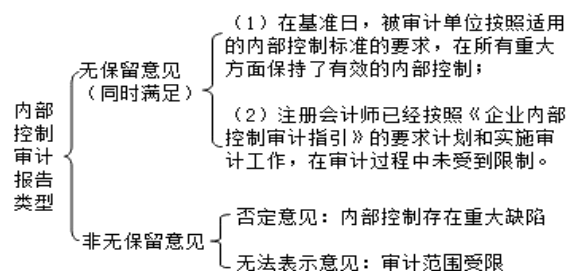
只有在审计范围没有受到限制时，注册会计师才能对内部控制的有效性形成意见。

如果审计范围受到限制，注册会计师需要解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

（二）审计报告类型

注册会计师需要在审计报告中清楚地表达对内部控制有效性的意见，并对出具的审计报告负责。

在整合审计中，注册会计师在完成内部控制审计和财务报表审计后，应当分别对内部控制和财务报表出具审计报告，并签署相同的日期。



（三）强调事项、非财务报告内部控制重大缺陷

1. 强调事项

注册会计师认为财务报告内部控制虽不存在重大缺陷，但仍有一项或者多项重大事项需要提请内部控制审计报告使用者注意的，应当在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明。强调事项段并不影响对财务报告内部控制发表的审计意见。

增加强调事项段的情形：

(1) 如果确定企业内部控制评价报告对要素的列报不完整或不恰当，注册会计师应当说明这一情况并解释得出该结论的理由。

(2) 如果注册会计师知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项，且这类期后事项对内部控制有重大影响，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，描述该事项及其影响，或提醒内部控制审计报告使用者关注企业内部控制评价报告中披露的该事项及其影响。

2. 非财务报告内部控制重大缺陷（非一般缺陷）

注册会计师认为非财务报告内部控制缺陷为重大缺陷的，应当以书面形式与企业董事会和经理层沟通，提醒企业加以改进；同时应当在内部控制审计报告中增加非财务报告内部控制重大缺陷描述段，对重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度进行披露，提示内部控制审计报告使用者注意相关风险。但无需对其发表审计意见。

信涛哥 不挂科

第二十一章 会计师事务所业务质量控制

考题预测：本章出现简答题的可能性较大。关注 会计师事务所业务质量控制准则与工作底稿的复核相联系（简答题）。多看以前考题，会有类似的考点出现。

【知识点】对业务质量承担的领导责任

（一）对主任会计师的总体要求

事务所质量控制制度最终责任人——主任会计师。

主任会计师对质量控制制度承担最终责任，在制度上保证质量控制制度的地位和执行力，建立强有力的高层基调。

（二）具体要求

1. 会计师事务所培育以质量为导向的内部文化；

2. 领导层应当树立质量至上的意识；

3. 受主任会计师委派承担质量控制制度运作责任的人员，应当具有足够、适当的经验和能力以及必要的权限以履行其责任。

【知识点】职业道德规范

（一）总体要求：会计师事务所及其人员（包括雇佣的专家等）执行任何类型的业务，都应当遵守相关职业道德要求。执行鉴证业务，还应当遵守独立性要求。

（二）具体要求

1. 会计师事务所应当“每年至少一次”向所有“需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员”获取其遵守独立性政策和程序的书面“确认函”。

2. 对所有“上市实体”财务报表审计，应定期（至多 5 年）轮换一次项目合伙人、项目质量控制复核人员，以及受轮换要求约束的其他人员。

3. 获知违反独立性要求的情况时，会计师事务所采取政策和程序：

（1）会计师事务所人员将注意到的、违反独立性要求的情况立即告知会计师事务所；

（2）会计师事务所将识别出的违反这些政策和程序的情况，立即传达给需要与会计师事务所共同处理这些情况的项目合伙人和会计师事务所的其他适当人员，如认为必要，还应当立即告知会计师事务所雇用的专家和关联会计师事务所的人员，以便他们采取适当的行动；

（3）项目合伙人、会计师事务所和网络内部的其他相关人员以及受独立性约束的其他人员，在必要时立即向会计师事务所报告他们为解决有关问题所采取的行动，以使会计师事务所能够决定是否应当采取进一步的行动。

路线：员工报告（事项）→事务所传达（信息）→项目合伙人反馈（改善措施）→事务所沟通（发现事项和改善措施）→治理层

【知识点】客户关系和具体业务的接受和保持【记忆】

会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以合理保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务：

1. 已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信；
2. 能够胜任该业务，并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源；
3. 能够遵守相关职业道德要求。

【知识点】人力资源

1. 项目合伙人的委派要求：每项业务委派至少一名项目合伙人；

会计师事务所应当制定政策和程序，监控项目合伙人的工作负荷及可供调配的项目合伙人数量，以使项目合伙人有足够的时间履行其职责。

对于高风险的审计项目，会计师事务所可以规定委派具有丰富经验的审计人员担任第二项目合伙人或质量控制复核负责人加强风险控制。

2. 项目组其他成员的委派要求：会计师事务所应当委派具有必要素质、专业胜任能力和时间的员工。

【知识点】业务执行

(一) 指导、监督与复核：会计师事务所应当要求项目负责人负责组织对业务执行实施指导、监督与复核。

(二) 意见分歧：只有意见分歧问题得到解决，项目合伙人才能出具报告。

(三) 项目质量控制复核

复核对象：所有上市实体财务报表的审计；

复核人员：会计师事务所挑选（不由项目合伙人挑选）“不参与”该业务的人员；

复核时间：在“出具报告前”完成复核，但非在“出具报告前”才实施（应当在业务过程中适当阶段进行）；

复核内容：对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程。

复核责任：不代替项目组决策，项目质量控制复核并不减轻项目合伙人的责任。

结果处理：如果项目合伙人不接受项目质量控制复核人员的建议，并且重大事项未得到满意解决，项目合伙人不应当出具报告。

工作底稿的记录：

- (1) 项目质量控制复核在审计报告日之前已完成；
- (2) 会计师事务所项目质量控制复核政策要求的程序均已实施；
- (3) 没有发现任何尚未解决的事项，使其认为审计项目组做出的重大判断和得出的结论不适当。

【记忆】在在审计报告日之前已完成所有的复核程序，未发现……：

【知识点】监控

1. 总体要求：会计师事务所应当制定监控政策和程序，以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关、适当的，并正在有效运行。

【注意】检查时“可以”不事先告知相关项目组。

2. 监控人员：会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。

3. 实施检查：会计师事务所应当“周期性”地选取已完成的业务进行检查，周期最长不得超过“3年”。在每个周期内，应对每个项目合伙人的业务至少选取一项进行检查。

4. 定期告知监控结果：会计师事务所应当每年至少一次将质量控制制度的监控结果，传达给项目合伙人及会计师事务所内部的其他适当人员。

第二十二章 职业道德基本原则和概念框架

【提示】结合第二十三章，理解注册会计师执行审计、审阅与其他鉴证业务时的独立性要求。

【知识点】识别对遵循职业道德基本原则产生不利影响的情形（学会对影响职业道德因素定性）

不利影响	不利影响的具体情形
自身利益	(1) 鉴证业务项目组成员在鉴证客户中拥有直接经济利益； (2) 会计师事务所的收入过分依赖某一客户（>15%）； (3) 鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系； (4) 会计师事务所担心可能失去某一重要客户； (5) 鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户； (6) 会计师事务所与客户就鉴证业务达成或有收费的协议（法院或政府公共管理机构制定的除外）； (7) 注册会计师在评价所在会计师事务所以往提供专业服务时，发现了重大错误
自我评价	(1) 会计师事务所在对客户提供财务系统的设计或操作服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告； (2) 会计师事务所为客户编制原始数据，这些数据构成鉴证业务的对象； (3) 鉴证业务项目组成员担任或最近曾经担任客户的董事或高级管理人员； (4) 鉴证业务项目组成员目前或最近曾受雇于客户，并且所处职位能够对鉴证对象施加重大影响； (5) 会计师事务所为鉴证客户提供直接影响鉴证对象信息的其他服务
过度推介	(1) 会计师事务所推介审计客户的股份； (2) 在审计客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师担任该客户的辩护人
密切关系	(1) 项目组成员的近亲属担任客户的董事或高级管理人员； (2) 项目组成员的近亲属是客户的员工，其所处职位能够对业务对象施加重大影响； (3) 客户的董事、高级管理人员或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工，最近曾担任会计师事务所的项目合伙人； (4) 注册会计师接受客户的礼品或款待； (5) 会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系
外在压力	(1) 会计师事务所受到客户解除业务关系的威胁； (2) 审计客户表示，如果会计师事务所不同意对某项交易的会计处理，则不再委托其承办拟议中的非鉴证业务； (3) 客户威胁将起诉会计师事务所； (4) 会计师事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围； (5) 由于客户员工对所讨论的事项更具有专长，注册会计师面临服从其判断的压力； (6) 会计师事务所合伙人告知注册会计师，除非同意审计客户不恰当的会计处理，否则将影响晋升

【知识点】注册会计师对职业道德概念框架的具体运用

（一）客户变更委托

第二十二章 职业道德基本原则和概念框架

不利影响	防范措施
<p>(1) 以投标方式接替前任注册会计师的工作。如果注册会计师在了解所有相关情况前就承接业务，可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。注册会计师应当评价不利影响的严重程度。</p>	<p>(1) 当应邀投标时，在投标书中说明，在承接业务前需要与前任注册会计师沟通，以了解是否存在不应接受委托的理由；</p> <p>(2) 要求前任注册会计师提供已知悉的相关事实或情况，即前任认为后任在作出承接业务的决定前，需要了解的事实或情况；</p> <p>(3) 从其他渠道获取必要的信息。</p>
<p>(2) 在前任注册会计师工作的基础上工作提供进一步的服务。如果缺乏完整的信息，可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。</p>	<p>(1) 将拟承担的工作告知前任注册会计师，提请其提供相关信息，以便恰当地完成该项工作；</p> <p>(2) 前任注册会计师应当遵循保密原则。前任注册会计师是否可以或必须与后任注册会计师讨论客户的相关事务，取决于业务的性质、是否征得客户书面同意，以及法律法规或职业道德规范的有关要求；</p> <p>(3) 如果不能与前任注册会计师沟通，注册会计师应当采取适当措施，通过询问第三方或调查客户的高级管理人员、治理层的背景等，获取有关对职业道德基本原则产生不利影响的信息。</p>

(二) 利益冲突

不利影响	防范措施
<p>注册会计师与客户存在直接竞争关系，或与客户的主要竞争者存在合资或类似关系，可能对客观和公正原则产生不利影响。</p>	<p>如果会计师事务所的商业利益或业务活动可能与客户存在利益冲突，注册会计师应告知客户，并在征得其同意的情况下执行业务。</p>
<p>注册会计师为两个以上客户提供服务，而这些客户之间存在利益冲突或者对某一事项或交易存在争议，可能对客观和公正原则或保密原则产生不利影响。</p>	<p>如果为存在利益冲突（或一特定行业或领域）的两个以上客户服务，注册会计师应告知所有已知相关方，并在征得他们同意的情况下执行业务；并采取如下措施：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 分派不同的项目组为相关客户提供服务； 2. 实施必要的保密程序，防止未经授权接触信息。例如，对不同的项目组实施严格的隔离程序，做好数据文档的安全保密工作； 3. 向项目组成员提供有关安全和保密问题的指引； 4. 要求会计师事务所的合伙人和员工签订保密协议； 5. 由未参与执行相关业务的高级员工定期复核防范措施的执行情况。

(三) 应客户的要求提供第二次意见

不利影响	防范措施
<p>在某客户运用会计准则对特定交易和事项进行处理，且已由前任注册会计师发表意见的情况下，如果注册会计师应客户的要求提供第二次意见，可能产生不利影响。如果第二次意见不是以前任注册会计师所获得的相同事实为基础，或依据的证据不充分，可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。</p>	<p>(1) 征得客户同意与前任注册会计师沟通；</p> <p>(2) 在与客户沟通中说明注册会计师发表专业意见的局限性；</p> <p>(3) 向前任注册会计师提供第二次意见的副本。</p> <p>【注】如果客户不允许与前任注册会计师沟通，注册会计师应当在考虑所有情况后决定是否适宜提供第二次意见。</p>

(四) 收费

不利影响	防范措施
<p>收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价。</p>	<p>(1) 会计师事务所应当确保在提供专业服务时，遵守执业准则和职业道德规范的要求，使工作质量不受损害；</p> <p>(2) 使客户了解专业服务的范围和收费基础。</p>

或有收费	(1) 预先就收费的基础与客户达成书面协议； (2) 向预期的报告使用者披露注册会计师所执行的工作及收费的基础； (3) 实施质量控制政策和程序； (4) 由独立第三方复核注册会计师已执行的工作
收取或支付介绍费或佣金	没有防范措施，所以注册会计师不得收取或支付介绍费或佣金

(五) 专业服务营销

不利影响	防范措施
注册会计师通过广告或其他营销方式招揽业务，可能对职业道德基本原则产生不利影响。 在向公众传递信息时，注册会计师应当维护职业声誉，做到客观、真实、得体。	注册会计师在营销专业服务时，不得有下列行为： (1) 夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验； (2) 贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作； (3) 暗示有能力影响有关主管部门、监管机构或类似机构； (4) 作出其他欺骗性的或可能导致误解的声明

(六) 礼品和款待

不利影响	防范措施
客户向注册会计师(或其近亲属)赠送礼品或给予款待，将对职业道德基本原则产生不利影响	(1) 注册会计师评价接受款待产生不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施以消除不利影响或将其降至可接受水平 (2) 如果款待超出业务活动中的正常往来，则应当拒绝接受

(七) 保管客户资产

不利影响	防范措施
除非法律法规允许或要求，注册会计师不得提供保管客户资金或其他资产的服务。 保管客户资金或其他资产可能会对职业道德基本原则产生不利影响	注册会计师如果保管客户资金或其他资产，应符合下列要求： (1) 将客户资金或其他资产与其个人或会计师事务所的资产分开； (2) 仅按照预定用途使用客户资金或其他资产； (3) 随时准备向相关人员报告资产状况及产生的收入、红利或利得； (4) 遵守所有与保管资产和履行报告义务相关的法律法规

第二十三章 审计业务对独立性的要求

【提示】在复习时如果时间不够，就不要对守则每一条细究。利用基本原则，即能判断其影响。考试时的理由应简练且切中要点，对部分防范措施要适当记忆。

【知识点】经济利益

(一) 因经济利益对独立性产生不利影响，导致“没有防范措施”的情形

会计师事务所、审计项目组成员（含其主要近亲属）	在“审计客户”中拥有直接经济利益或重大间接经济利益
	在对审计客户施加控制的实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益
	与审计客户同时在某一实体拥有经济利益，经济利益“重大”，并且审计客户能够对该实体施加重大影响
项目合伙人所在分部的其他合伙人（含其主要近亲属）	在“审计客户”中拥有直接经济利益或重大间接经济利益
为审计客户提供非审计服务的其他合伙人	在“审计客户”中拥有直接经济利益或重大间接经济利益

【注】教材经济利益关系表可简化为上表并记忆：注册会计师（含主要近亲属、审计所在分部或咨询分部合伙人）与“审计客户”有“利益”关系不允许，注册会计师（含主要近亲属但不含审计所在分部或咨询分部合伙人）与“审计客户及其投资方、利益方”有“利益”关系不允许。

(二) 因经济利益对独立性产生不利影响的其他情况及防范措施

不利影响的情况	防范措施
审计项目组某一成员的其他近亲属，在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，将产生自身利益不利影响	(1) 其他近亲属尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大； (2) 由审计项目组以外的注册会计师“复核”该成员已执行的工作； (3) 将该成员“调离”审计项目组
通过会计师事务所的退休金计划在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，将产生自身利益不利影响	在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受水平
执行审计业务的项目合伙人所在分部的其他合伙人，或者向审计客户提供非审计服务的合伙人或管理人员的主要近亲属，在审计客户中拥有的经济利益是该主要近亲属“作为审计客户的雇员所享受的权利”	在必要时可以采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受水平。如果该主要近亲属拥有或取得了处置该经济利益的权利，或者在股票期权中，有权行使期权，则应当尽快处置或放弃该经济利益
会计师事务所、审计项目组成员或其近亲属，与“审计客户的利益相关者”（审计客户的董事、高级管理人员或具有控制权的所有者）同时在某一实体拥有经济利益，可能产生自身利益、密切关系、外在压力不利影响	(1) 将拥有经济利益的审计项目组成员“调离”审计项目组； (2) 由项目组之外的其他注册会计师“复核”该审计项目组成员执行的工作

(三) 贷款和担保

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
“会计师事务所”，从银行或类似金融机构等审计客户取得	按照正常的贷款程序、条款和条件，不会对独立性产生不利影响。

贷款	如果该贷款重大，可通过由网络中未参与执行审计业务并且未接受该贷款的会计师事务所“复核”已执行的工作
“审计项目组成员或其主要近亲属”从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款或担保	按照正常的程序、条款和条件，不会对独立性产生不利影响
从“不属于”银行或类似金融机构的审计客户取得贷款或担保	将因自身利益产生非常严重的不利影响，导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平
“向审计客户”提供贷款或为其提供担保	将因自身利益产生非常严重的不利影响，导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平
在银行或类似金融机构等审计客户“开立存款或交易账户”	如果账户按照正常的商业条件开立，则不会对独立性产生不利影响

【注】从银行或类似金融机构按照正常的贷款程序和条件取得贷款或担保可以，但从非银行或类似金融机构不可以，给客户供贷款或担保也不行。

（四）商业关系

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
与审计客户或其高级管理人员之间，存在商务关系或共同的经济利益	会计师事务所不得介入此类商业关系；如果存在此类商业关系，应当予以终止 如果此类商业关系涉及审计项目组成员，应当将该成员“调离”审计项目组
在某“股东人数有限的实体”中拥有经济利益，而审计客户或其董事、高级管理人员也在该实体拥有经济利益	同时满足下列条件的，该商业关系不会对独立性产生不利影响： (1) 这种商业关系对于会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属以及审计客户均不重要； (2) 该经济利益对一个或几个投资者并不重大； (3) 该经济利益不能使一个或几个投资者控制该实体
从审计客户购买商品或服务	如果按照正常的商业程序公平交易，则不会对独立性产生不利影响。如果交易性质特殊或金额较大，可能因自身利益产生不利影响。 (1) “取消”交易或降低交易规模； (2) 将该成员“调离”审计项目组

【知识点】家庭和私人关系

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
审计项目组成员的“主要近亲属”，是审计客户的“董事、高级管理人员或特定员工”，或者在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务	只有将该成员调离审计项目组，才能将对独立性的不利影响降低至可接受的水平。
审计项目组成员的“主要近亲属”，在审计客户中“所处职位能够对客户的财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响”	(1) 将该成员“调离”审计项目组
审计项目组成员的“其他近亲属”，是审计客户的“董事、高级管理人员或特定员工”	(2) “合理安排”该成员的职责，使该成员的工作不涉及其主要近亲属（存在密切关系的员工）的职责范围
审计项目组成员与审计客户的重要职位的人员（董事、高级管理人员或特	

定员工)存在“密切关系”

【知识点】与审计客户发生人员交流

(一) 前任成员加入审计客户(原在事务所工作, 现任职于客户)

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户, 担任董事、高级管理人员或特定员工, 且与会计师事务所仍“保持重要交往”	将产生非常严重的不利影响, 导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平
审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户, 担任董事、高级管理人员或特定员工, 但与会计师事务所已“没有重要交往”	(1) 修改审计计划; (2) 向审计项目组委派经验更丰富的人员; (3) 由项目组之外的其他注册会计师“复核”前任审计项目组成员已执行的工作

(二) 前任成员加入“属于公众利益实体”的审计客户

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
“关键审计合伙人”加入属于公众利益实体的审计客户, 担任董事、高级管理人员或特定员工	除非该合伙人不再担任关键审计合伙人后, 该公众利益实体发布了已审计财务报表, 其涵盖期间不少于 12 个月, 且该合伙人不是该财务报表的审计项目组成员, 否则独立性将视为受到损害 (下一个年报审计报告日后入职不影响)
“前任高级合伙人”加入属于公众利益实体的审计客户, 担任董事、高级管理人员或特定员工	除非该高级合伙人离职已超过 12 个月, 否则独立性将被视为受到损害
因“企业合并”原因导致前任“关键审计合伙人”加入属于公众利益实体的审计客户, 担任董事、高级管理人员或特定员工	在同时满足下列条件时, 不被视为独立性受到损害: (1) 当前任关键审计合伙人接受该职务时, 并未预料到会发生企业合并; (2) 前任关键审计合伙人在会计师事务所中应得的报酬或福利都已全额支付(除非报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的, 并且未付金额对会计师事务所不重要); (3) 前任关键审计合伙人未继续参与, 或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或专业活动; (4) 已就前任关键审计合伙人在审计客户中的职位与治理层讨论

(三) 最近曾任审计客户的董事、高级管理人员或员工(原在客户工作, 现任职于事务所)

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
在被审计财务报表涵盖的期间“内”, 审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工	将产生非常严重的不利影响, 导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受水平。会计师事务所不得将此类人员分派到审计项目组
在被审计财务报表涵盖的期间“之前”, 审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工	可能因自身利益、自我评价或密切关系产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素: (1) 该人员在客户中曾担任的职务; (2) 该人员离开客户的时间长短; (3) 该人员在审计项目组中的角色

(四) 兼任审计客户的董事或高级管理人员 (现在事务所工作, 同时又任职于客户)

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
会计师事务所的合伙人或员工, 兼任审计客户的“董事或高级管理人员”—— (不可以做)	将因自我评价和自身利益产生非常严重的不利影响, 导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的董事或高级管理人员
会计师事务所的合伙人或员工, 兼任审计客户的“公司秘书”—— (不可以做)	将因自我评价和过度推介产生非常严重的不利影响, 导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的公司秘书
会计师事务所的合伙人或员工, 提供日常性和行政事务性的服务以支持公司秘书职能, 或提供与公司秘书行政事项有关的建议—— (可以做)	只要所有相关决策均由客户管理层作出, 通常不会损害独立性

(五) 审计项目组成员拟加入审计客户 (现在事务所工作, 将任职于客户)

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
如果审计项目组某一成员参与审计业务, 当知道自己在未来某一段时间将要或有可能加入审计客户时, 将因自身利益产生不利影响	(1) 将该成员调离审计项目组; (2) 由审计项目组“以外”的注册会计师复核该成员在审计项目组中作出的重大判断

【知识点】与审计客户长期存在业务关系 (属于公众利益实体的审计客户)

(一) 关键审计合伙人任职时间: (止 5 停 2 延 1)

如果审计客户属于公众利益实体, 执行其审计业务的关键审计合伙人任职时间不得超过“五年”。在任期结束后的“两年”内, 该关键审计合伙人不得再次成为该客户的审计项目组成员或关键审计合伙人。

在此期间内, 该关键审计合伙人也不得有下列行为:

1. 参与该客户的审计业务;
2. 为该客户的审计业务实施质量控制复核;
3. 就有关技术或行业特定问题、交易或事项向项目组或该客户提供咨询;
4. 以其他方式直接影响业务结果。

在极其特殊的情况下, 会计师事务所可能因无法预见和控制的情形而不能按时轮换关键审计合伙人。在“法律法规允许”的情况下, 该关键审计合伙人在审计项目组的时限可以“延长一年”。

(二) 关键审计合伙人在审计客户成为公众利益实体后的任职时间: (满 3 缓 2)

1. 在审计客户成为公众利益实体之前, 如果关键审计合伙人已为该客户服务的时间“不超过三年”, 则该合伙人还可以为该客户继续提供服务的年限为“五年减去已经服务的年限”。

2. 如果关键审计合伙人为该客户服务了“四年或更长的时间”, 在该客户成为公众利益实体之后, 该合伙人还可以继续服务“两年”。

3. 如果审计客户是“首次公开发行证券的公司”, 关键审计合伙人在该公司上市后连续提供审计服务的期限, 不得超过“两个完整会计年度”。

【知识点】为审计客户提供非鉴证服务

(一) 财务报表编制

事项或对象	承担审计客户的活动或防范措施
-------	----------------

对独立性“不产生”不利影响	沟通审计相关的事项	①对会计准则或财务报表披露要求的运用； ②与财务报表相关的内部控制的有效性，以及资产、负债计量方法的适当性； ③会计调整分录的建议
	提供特定技术支持	①解决账户调节问题； ②分析和积累监管机构要求提供的信息； ③将按照某种会计准则编制的财务报表，转换为按照另一种会计准则编制的财务报表
“可采取措施”消除对独立性产生的不利影响	非公众利益实体	由“非审计项目组成员（或非审计项目组的高管复核）”向非公众利益实体的审计客户提供“日常性和机械性的工作”。 日常性和机械性的工作通常是指： ①根据来源于客户的数据提供工资服务；②在客户确定或批准账户分类的基础上记录交易； ③将已记录的交易过入总分类账；④将客户批准的分录过入试算平衡表；⑤根据试算平衡表中的信息编制财务报表（了解）。
	公众利益实体	由“非审计项目组成员”向公众利益实体的审计客户“不重要”的“分支机构”提供“日常性和机械性的工作”。 “不重要”是指（了解）： ①接受服务的分支机构或关联实体从总体上对被审计财务报表不具有重要性； ②服务所涉及的事项从总体上对该分支机构或关联实体的财务报表不具有重要性

（二）评估服务

对独立性“不产生”不利影响	如果审计客户要求会计师事务所提供评估服务，以帮助其履行纳税申报义务或满足税务筹划目的，并且评估的结果不对财务报表产生直接影响（即财务报表仅受有关税务会计分录的影响），则通常不对独立性产生不利影响
对独立性“产生”不利影响	在审计客户“不属于”公众利益实体的情况下，如果评估服务对被审计财务报表具有重大影响，并且评估结果涉及高度的主观性，则“没有防范措施”能够将因自我评价产生的不利影响降低至可接受的水平

（三）税务服务

税务服务的种类	对独立性的影响
1. 编制纳税申报表	如果“管理层对纳税申报表承担责任”，通常不对独立性产生不利影响
2. 计算当期所得税或递延所得税负债（或资产）	在审计客户属于“公众利益实体”的情况下，除非出现紧急情况，并征得相关监管机构的同意，会计师事务所不得计算当期所得税或递延所得税负债（或资产），以用于编制对被审计财务报表具有重大影响的会计分录
3. 税务筹划和其他税务咨询服务	在提供税务筹划建议和其他税务咨询服务时，如果此类服务具有法律依据，或得到税务机关的明确认可，通常不对独立性产生不利影响
4. 帮助解决税务纠纷	会计师事务所不得一般在在税务仲裁或纠纷中担任审计客户的辩护人，但可以为审计客户提供有关法庭裁决事项的咨询

（四）内部审计

对独立性“不产生”不利影响	为避免承担管理层职责，只有在同时满足下列条件时，会计师事务所才能为审计客户提供内部审计服务： （1）审计客户承担设计、执行和维护内部控制的责任，并指定合适的、具有胜任能力的员工（最好是高级管理人员），始终负责内部审计活动； （2）客户治理层或管理层复核、评估并批准内部审计服务的工作范围、风险和频率；
---------------	--

	<p>(3) 客户管理层评价内部审计服务的适当性，以及执行内部审计发现的事项；</p> <p>(4) 客户管理层评价并确定应当实施内部审计服务提出的建议，并对实施过程进行管理；</p> <p>(5) 客户管理层向治理层报告注册会计师在内部审计服务中发现的重大问题和提出的建议</p>
对独立性“产生”不利影响	会计师事务所人员在为审计客户提供内部审计服务时“承担管理层职责”，将产生非常严重的不利影响，导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平
不得向“公众利益实体”的审计客户提供内部审计服务（记忆）	<p>(1) 与财务报告相关的内部控制；</p> <p>(2) 财务会计系统；</p> <p>(3) 对被审计财务报表具有重大影响的金额或披露</p>

（五）公司理财服务

对独立性产生不利影响的情形	防范措施
提供公司理财服务的结果直接影响财务报表的金额，将因自我评价产生不利影响	<p>(1) 由审计项目组以外的专业人士提供该服务；</p> <p>(2) 由未参与提供理财服务的专业人士向审计项目组提供有关该服务的咨询建议，并复核会计处理</p>
<p>如果财务建议的有效性取决于某一特定会计处理，并且同时存在下列情形：</p> <p>(1) 根据适用的会计准则，审计项目组对有关的会计处理的适当性存有疑问</p> <p>(2) 财务建议的结果将对被审计财务报表产生重大影响</p>	将因自我评价产生非常严重的不利影响，没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平。会计师事务所不得提供此类财务服务

【知识点】收费

	对独立性产生不利影响的情形	防范措施
收费结构	从某一审计客户收取的全部费用占某一合伙人从所有客户收取的费用的总额比重很大，或占会计师事务所某一分部收取的费用总额的比重很大，将因自身利益、外在压力产生不利影响	<p>(1) 降低对来源于该客户的收费的依赖程度；</p> <p>(2) 由审计项目组以外的注册会计师复核所执行的工作或在必要时提出建议；</p> <p>(3) 定期实施独立的质量控制复核</p>
	“连续2年”从属于“公众利益实体”的某一审计客户及其关联实体收取全部费用比重超过15%	<p>会计师事务所应当向审计客户治理层披露这一事实，并讨论选择下列何种防范措施，以将不利影响降低至可接受的水平：</p> <p>(1) 在对第二年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所对该业务再次实施项目质量控制复核（发表审计意见前复核）；</p> <p>(2) 在对第二年度财务报表发表审计意见之后、对第三年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所对第二年度的审计工作再次实施项目质量控制复核（发表审计意见后复核）</p>
逾期收费	如果审计客户长期未支付应付的审计费用，尤其是相当部分的审计费用在出具下一年度审计报告前仍未支付，可能因自身利益产生不利影响	<p>(1) 要求审计客户在“审计报告出具前”付清上一年度的审计费用；</p> <p>(2) 确定逾期收费是否可能被视同向客户贷款，并且根据逾期收费的重要程度确定是否继续执行审计业务</p>
或有收费	会计师事务所在提供“审计服务”时，以直接或间接形式取得或有收费	将因自身利益产生非常严重的不利影响，导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平
	会计师事务所在向审计客户提供“非鉴证服务”，以直接或间接形式取得或有收费，也可能因自身利益产生不利影响	<p>(1) 由审计项目组以外的注册会计师复核相关审计工作，或在必要时提供建议；</p> <p>(2) 由审计项目组以外的专业人员提供非鉴证服务</p>

简答题与综合题提示

【简答题】

涉及简答题的主要在以下几个方面的问题：

职业道德、事务所质量控制、审计意见判断、重要程序（存货监盘、函证）、特殊项目（会计估计、集团审计、其他特殊项目等）。

【综合题】

特别注意近年试题的特点，请参考历年的综合题。

【提示】风险评估与风险应对综合题特点。

资料一：文字资料，描述存在的风险的事项；

资料二：数据资料，列示存在错报风险项目的数据；

资料三：审计计划；

资料四：进一步程序；

资料五：完成审计工作。

要求：

1. 针对资料一中的事项，结合资料二，假定不考虑其他条件，请逐项指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为存在，请简要说明理由，并分别说明该风险是属于财务报表层次还是认定层次。如果认为属于认定层次，请指出相关事项与何种交易或账户的何种认定相关。

2. 逐项判断资料三所列内部控制对防止或发现根据资料一和资料二识别的认定层次重大错报风险是否有效。或逐项判断资料三所列实质性程序是否能有效应对根据资料一和资料二识别的认定层次重大错报风险。请指出资料三所列内部控制（实质性程序）与识别的认定层次重大错报风险的对应关系，并简要说明理由。

考试技巧：此类题文字量较大，请在看一段文字资料后，即在资料二中寻找对应的项目和数据，进行分析。看一句或一段文字，就分析一项重大错报风险，不要把题看完了作答，这样考试时间不够，并且容易漏掉。把所有的文字资料看完之后，再检查一下，是否存在还没有用到的数据，一般都是你还没有发现其存在的风险，再在文字资料中去找是否还有没注意到的地方。

（1）凡是出现收入、成本数据的一定要计算毛利率，与前期进行比较，与文字资料所列事项比较。毛利率变化一般会涉及营业收入（应收账款）的认定错报，别忘了还有营业成本（存货）的错报。只要提到销售价格、原材料成本等，一定要看毛利率的变化。

（2）有些数据本期没有变化或无发生额，或余额、发生额为零的，一般都存在重大错报风险。

（3）有关认定，你只要分析有影响的就大胆的写，从近年考试来看，**一般写第一个主要的认定**，但不要怕多写，确实有关就写，也不要过于牵强。即你认为有理的才写，不要联想太多。

（4）理由尽量全面，计算的数据最好用上。一般理由不正确，会影响前面风险判断和认定确认的得分。

资料三：审计计划资料，一般考核审计的基本流程。

资料四：进一步程序，一般会涉及审计抽样、舞弊审计、利用他人工作等。

资料五：完成审计工作，一般涉及期后事项、持续经营、比较信息、其他信息等。